

343. 01
241
v c1



**KEBIJAKAN HUKUM PIDANA DALAM UPAYA
MENANGGULANGI TINDAK PIDANA DI BIDANG
PERPAJAKAN**

TESIS

**DISUSUN DALAM RANGKA MEMENUHI PERSYARATAN
PROGRAM MAGISTER ILMU HUKUM**

Oleh :

MUHAMMAD ALI Z Aidan
NIM : B4A.098 051

PEMBIMBING

PROF. DR. H. BARDA NAWAWI ARIEF, SH

**PROGRAM MAGISTER ILMU HUKUM
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2001**

UPT-PUSTAK-UND

LEMBAR PENGESAHAN

KEBIJAKAN HUKUM PIDANA DALAM UPAYA MENANGGULANGI TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Disusun oleh

Muhammad Ali Zaidan

NIM B 4 A 098 051

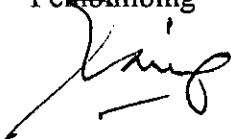
Dipertahankan di depan Dewan Penguji

Tesis ini Telah Diterima

Sebagai Persyaratan untuk memperoleh Gelar

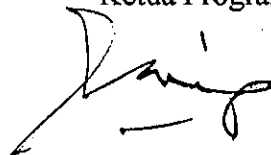
Magister Ilmu Hukum

Pembimbing



Prof. DR. H. Barda Nawawi Arief, SH

Ketua Program



Prof. DR. H. Barda Nawawi Arief, SH

NIP 131 350 519

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

"Hai orang-orang yang beriman, hendaklah kamu jadi orang-orang yang selalu menegakkan (kebenaran) karena Allah, menjadi saksi dengan adil. Dan janganlah sekali-sekali kebencianmu terhadap sesuatu kaum, mendorong kamu untuk tidak adil. Berlaku adillah, karena adil itu lebih dekat kepada taqwa. Dan bertawallah kepada Allah, sesungguhnya Allah Maha Mengetahui apa yang kamu kerjakan". (Q.S. Al Maa-idah: 8).

Kepada:

**Almamater tercinta
Kedua orang tua dan adik-adik
Rita, Reza dan Rizqi**

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahiim,

Dengan mengucapkan syukur ke khadirat Allah SWT yang telah mencurahkan nikmatnya sehingga penulis dapat menyelesaikan karya ilmiah sebagai syarat untuk menyelesaikan pendidikan pada Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang. Tesis ini berjudul **Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Menanggulangi Tindak Pidana di Bidang Perpajakan**, dimaksudkan sebagai sumbangan pemikiran terhadap ilmu hukum (Hukum Pajak dan Hukum Pidana) yang telah cukup lama digeluti penulis, di samping sebagai sumbangan pemikiran kepada instansi Pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak dan instansi Penegak Hukum.

Dalam upaya menyelesaikan karya karya ilmiah ini, penulis memperoleh bantuan dari berbagai pihak baik berupa informasi, bantuan moril dan materiil, sehingga sudah pada tempatnya penulis mengucapkan terimakasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada :

- Para Guru Besar Ilmu Hukum Universitas Diponegoro yang telah memberikan bimbingan selama mengikuti pendidikan pada Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang yaitu : Prof. Dr. Satjipto Rahardjo. SH, Prof. Soehardjo, Ss, SH (Alm), Prof. Purwachid Patrik, SH (Alm), Prof. Ronny Hanitijo Soemitro, SH, Prof. Dr. Gunawan Setiardja, Prof. Dr. Muladi, SH, Prof.

Dr. H Barda Nawawi Arief, SH, Prof. Dr. M. Dimyati Hartono, SH, Prof. Dr. Loebby Loqman, SH.MH. Prof. Dr. Koesnadi Hardjasoemantri, SH. ML, Prof. Dr. Romli Atmasasmita, SH.LLM, Prof. Dr. IS. Susanto, SH. Prof. Dr. Hj. Esmi Warassih Pudjirahayu, SH. MS. Dr. Moempuni Martojo, SH.

- Bapak Prof. Dr. H Barda Nawawi Arief, SH sebagai Ketua Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang yang telah menyetujui proposal penelitian ini dan kesediaan beliau untuk menjadi pembimbing tesis ini, di tengah-tengah kesibukannya senantiasa berupa untuk memberikan bimbingan secara cermat dan penuh perhatian, di samping memberikan masukan-masukan yang berguna juga telah memberikan bahan-bahan yang diperlukan sehingga karya ini dapat diselesaikan.
- Bapak Kepala Kantor Wilayah VIII Direktorat Jenderal Pajak Wilayah Jawa Tengah dan DI Yogyakarta, dalam hal ini Kepala Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat, terutama Bapak Edy Djunaidi, SH yang telah meluangkan waktu untuk memberikan informasi kepada penulis.
- Bapak Prof. Dr. H Loebby Loqman, SH. MH dan Bapak Dr. Soeparman, SH. MH yang telah memberikan sumbangan pemikiran berdasarkan keahliannya masing-masing, begitu juga kepada Bapak Noor Rahardjo, SH. Mhum yang telah memberikan bantuan semenjak review proposal hingga penyelesaian tesis ini.
- Bapak Drs. H. Marshaal, NG SH, Rektor Universitas Muhammadiyah Palembang serta para Pembantu Rektor dan Bapak Maramis, SH. MHum Dekan Fakultas

Hukum Universitas Muhammadiyah Palembang yang telah mengizinkan penulis untuk meneruskan pendidikan pada jenjang yang lebih tinggi.

- Kepada kedua orang tua dan adik-adik penulis yang senantiasa memberikan semangat untuk belajar dengan penuh ketekunan dan disiplin yang tinggi. Begitu juga kepada Rita Haryani, SH, istri penulis yang dengan penuh perhatian dan kasih sayang memberikan dorongan kepada penulis untuk menyelesaikan pendidikan pada jenjang ini dengan sebaik-baiknya. Begitu juga kepada kedua ananda penulis Reza dan Rizqi yang telah merelakan masa-masa indahnya terenggut selama penulis mengikuti pendidikan ini.
- Kepada rekan-rekan seangkatan (Angkatan XVII) serta pihak-pihak lain yang tidak mampu disebutkan satu-persatu, penulis mengucapkan terimakasih yang sebesar-besarnya sehingga karya ilmiah ini mampu penulis selesaikan.

Sebagai sebuah karya manusia, tentu saja karya ini tidak luput dari kekurangan maupun kesalahan-kesalahan, oleh sebab itu saran yang bersifat membangun penulis harapkan.

Billahittaaufiq wal idayah, Wassalam.

Penulis

KEBIJAKAN HUKUM PIDANA DALAM UPAYA MENANGGULANGI

TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

ABSTRAK

Semenjak dilakukan Pembaharuan Undang-undang Perpajakan ("*Tax Reform*") Tahun 1983, ketentuan pidana diatur dalam Pasal 38 sampai dengan Pasal 41 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana dirubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1999 sebagaimana dirubah oleh Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUTAP). Pembaharuan Undang-undang Perpajakan bertujuan untuk menciptakan kesederhanaan, pemerataan dan kepastian hukum, di samping itu pembaharuan dilatar belakangi oleh falsafah bahwa pemungutan pajak merupakan perwujudan pengabdian, kewajiban dan peran serta masyarakat untuk secara langsung dan bersama-sama memikul pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Dalam rangka melaksanakan undang-undang perpajakan dilakukan upaya penyuluhan, pelayanan dan pemeriksaan secara terpadu dan berkesinambungan. Kepada Wajib Pajak, dalam rangka melaksanakan kegotong royongan nasional ditetapkan hak dan kewajiban yang seimbang dengan wewenang fiskus. Ditetapkannya ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan, agar tujuan ditetapkannya Tax Reform itu dapat dicapai. Dari sudut kebijakan hukum pidana, penetapan sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan dapat mendukung ide penggunaan sanksi pidana secara selektif dan limitatif. Adanya wewenang fiskus untuk menjatuhkan sanksi administratif merupakan penerapan sanksi pidana sebagai ultimum remidium. Agar ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan efektif dan operasional, pembuatannya harus mengindahkan prosedur yang ditetapkan dengan memperhatikan prinsip/asas sinkronisasi vertikal dan horizontal. Selain itu, dibutuhkan pedoman pemidanaan agar hakim mempunyai keleluasaan untuk memilih pidana yang patut dijatuhkan terhadap pelanggar pajak, terutama menghadapi sistem perumusan kumulatif yang kaku dan absolut. Berdasarkan pedoman pemidanaan tersebut, hakim dapat menyelaraskan antara tujuan pemidanaan, tujuan tax reform dan tujuan pembangunan nasional.

DAFTAR ISI

Halaman Judul	i
Halaman Pengesahan	ii
Kata Pengantar	iii
Abstrak	vi
Daftar Isi	vii

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar belakang	1
B. Permasalahan	7
C. Tujuan Penelitian	8
D. Manfaat Penelitian	8
E. Kerangka Konseptual	9
F. Metode Penelitian	21
G. Sistematika Penulisan	25

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

A. Perpajakan	26
1. Beberapa Pengertian Tentang Pajak	35
2. Tax Reform	52
3. Self Assessment	65
4. Ketentuan Pidana	71
B. Kebijakan Hukum Pidana	78
1. Pengertian Kebijakan Hukum Pidana	78
2. Hubungan Kebijakan Hukum Pidana dengan Kebijakan Kriminal	84
3. Pendekatan Integral Dalam Kebijakan Hukum Pidana	87
4. Pembaharuan Hukum Pidana	95

BAB III HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

A. Kebijakan Hukum Pidana Dalam Undang-Undang Perpajakan	108
1. Tindak Pidana di bidang Perpajakan	110
2. Sanksi Administratif	166

3. Sanksi Pidana	182
B. Formulasi Ketentuan Pidana Dalam Undang-undang Perpajakan.....	192
1. Syarat Pembuatan Undang-Undang Perpajakan	194
2. Kelemahan Legislatif Undang-Undang Perpajakan	198
3. Perlunya Pedoman Pemidanaan	202
 BAB IV PENUTUP	
A. Kesimpulan	207
B. Saran – saran	209
 DAFTAR PUSTAKA	 210

BAB I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG

Tujuan didirikannya Negara Republik Indonesia yang diproklamasikan pada tanggal 17 Agustus 1945 oleh Pendiri Negara (founding Father) secara tegas tersurat dalam pembukaan Undang-undang Dasar 1945 yakni : melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Dalam upaya mewujudkan tujuan di atas, secara berencana ditetapkan Pedoman Umum Pembangunan Nasional yakni dalam Garis-garis Besar Haluan Negara (GBHN). Pembangunan Nasional merupakan kebijakan sosial bangsa Indonesia. Pernyataan ini tertuang dalam Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Nomor IV/MPR/1999 yang menyebutkan bahwa :¹

“Untuk mewujudkan kehidupan yang demokratis, berkeadilan sosial melindungi hak asasi manusia, menegakkan supremasi hukum dalam tatanan masyarakat dan bangsa yang beradab, berahlak mulia, mandiri, bebas, maju dan sejahtera untuk kurun waktu lima tahun ke depan”.

Pembangunan Nasional yang dilaksanakan, merupakan rangkaian yang menyeluruh, terarah, dan terpadu yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan. Keberhasilan pembangunan yang telah dicapai pada satu tahap

¹ Tap MPR No IV/MPR/1999, Bab I Huruf C, Maksud dan Tujuan.

tertentu akan dilanjutkan pada tahap berikutnya; begitu juga kekurangan dan ketidak-berhasilan akan dikoreksi /diperbaiki pada pelita berikutnya.

Guna mewujudkan tujuan pembangunan itu, dibutuhkan biaya yang besar. Sumber-sumber pendapatan seperti minyak bumi, bahan-bahan tambang, hasil hutan, begitu juga bantuan luar negeri senantiasa terbatas. Bahkan apabila tidak dikelola dengan baik akan menyebabkan terjadinya pengurasan sumber daya alam yang tidak terkendali dan pada gilirannya akan menimbulkan ketidak-seimbangan dalam ekosistem.² Begitu juga bantuan luar negeri ataupun hibah, akan menyebabkan ketergantungan yang justru akan menimbulkan ekonomi biaya tinggi yang harus dipikul oleh rakyat banyak. Dengan demikian salah satu sektor produktif dalam upaya penerimaan negara tersebut berasal dari **sektor pajak**.

Undang-undang Dasar 1945 Pasal 23 ayat (2) menegaskan bahwa : Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan Undang-undang. Dalam penjelasan pasal 23 ayat (2) disebutkan :

“Betapa caranya rakyat sebagai bangsa akan hidup dan dari mana didapatnya belanja buat hidup, harus ditetapkan oleh rakyat itu sendiri, dengan perantaraan dewan perwakilannya.

Rakyat menentukan sendiri, karena itu juga cara hidupnya”

Ketentuan konstitusional dalam Undang-undang Dasar 1945 ini dijabarkan lebih dalam GBHN 1999 Bab IV : **Arah Kebijakan**, Huruf B butir 7 sebagai berikut : Mengembangkan kebijaksanaan fiskal dengan memperhatikan prinsip-prinsip transparansi, disiplin, keadilan, efisiensi, efektivitas untuk menambah penerimaan

² Dalam GBHN 1999 ditegaskan bahwa :” Konsep pembangunan berkelanjutan telah diletakkan sebagai kebijaksanaan. Namun di dalam pengalaman praktek selama ini, justru terjadi pengolahan sumber daya alam yang tidak terkendali dengan akibat kerusakan lingkungan yang mengganggu kelestarian alam.

negara dan mengurangi ketergantungan dana dari luar negeri, misalnya yang menyebutkan bahwa dana pembiayaan pembangunan nasional terutama digali dari sumber kemampuan sendiri. Berbekal dengan prinsip kemandirian pelaksanaan pembangunan, maka pembangunan nasional pada dasarnya dilaksanakan oleh masyarakat bersama-sama dengan pemerintah.³

Peranan masyarakat dalam pembiayaan pembangunan harus ditumbuhkan dengan mendorong kesadaran pemahaman dan penghayatan bahwa pembangunan adalah hak, kewajiban dan tanggung jawab seluruh rakyat.

Dewasa ini, perpajakan merupakan sektor yang potensial dalam pembiayaan pembangunan. Regulasi yang dilaksanakan oleh Pemerintah,⁴ telah menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi wajib pajak sebagai sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.⁵

Pembaharuan undang-undang perpajakan (*tax reform*) dilakukan pada tahun 1983 dengan dikeluarkannya Undang-undang Perpajakan Nasional, begitu juga pada tahun 1997 dilakukan *tax reform* ke dua. Sejalan dengan itu dilaksanakan upaya intensifikasi dan ekstensifikasi dengan meningkatkan kegiatan **penyuluhan, pelayanan dan pemeriksaan.**

Diharapkan dengan cara demikian, kesadaran masyarakat untuk melaksanakan kewajibannya akan timbul. Sebab salah satu tujuan diciptakannya peraturan perundang-

³ Dalam GBHN digariskan bahwa rakyat merupakan pelaku pembangunan, sedangkan pemerintah bertindak sebagai motivator dan fasilitator dalam pelaksanaan pembangunan.

⁴ Regulasi dilaksanakan melalui Tax Reform I Tahun 1983 dan Tax Reform II Tahun 1994.

⁵ Penjelasan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 menegaskan bahwa :Peraturan Perundang-undangan perpajakan yang mengatur tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dilandasi oleh falsafah Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945, yang di dalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

undangan tentang pajak adalah agar wajib pajak membayar pajak.⁶ Kalau sudah diketahui bahwa tujuan hukum tersebut adalah agar wajib pajak patuh, maka baru akan ditentukan upaya-upaya apakah yang harus dilakukan. Salah satu yang biasanya dilakukan agar supaya warga masyarakat mematuhi kaidah-kaidah hukum dengan mencantumkan sanksi-sanksinya.

Perlunya ditetapkan ketentuan tentang sanksi ini disebabkan karena tidak dapat diharapkan dari seorang wajib pajakpun yang akan melaksanakan kewajiban perpajakan secara sukarela. Hal ini disebabkan karena membayar pajak tidak seperti membeli barang, uang dibayar barang diterima, tetapi membayar pajak rasanya lain, tidak ada yang diterima orang sebagai imbalan.⁷

Dengan mengutip pernyataan Dirjen Pajak, Etty Rochaety mengatakan bahwa: "Kalau menilik apa yang terjadi di dunia tidak hanya di Indonesia, rasanya tidak mungkin orang rela untuk membayar pajak. Sebab hakikatnya tidak ada satu orangpun di dunia ini yang senang membayar pajak Hasil penerimaan pajak selain dipakai untuk menggaji pegawai negeri juga untuk membangun dan memelihara fasilitas yang berkaitan langsung dengan kepentingan wajib pajak seperti jalan, jembatan, pelabuhan, bendungan dan lain-lain. Biar pun orang menggunakan semua fasilitas ini dan tahu bahwa semuanya dibiayai dengan pajak, tetap saja mereka menggerutu dan enggan kalau tagihan datang."⁸

⁶ Soeryono Soekanto, *Efektivikasi Hukum dan Peranan Sanksi*, Remaja Karya, Bandung, 1985 hal 2.

⁷ Etty Rohaety, "Reformasi Pajak dan Kaitannya dengan Kepatuhan Perpajakan" dalam *Majalah Hukum*, Majalah Hukum Sekolah Tinggi Hukum Bandung, Tahun III Nomor 5, Desember 1995, halaman 63.

⁸ Ibid.

Fungsi sanksi dalam hukum berguna memberi wibawa kepada hukum dan memaksa orang mematuhi hukum.⁹ Dalam hukum publik (termasuk hukum pajak), tidak ada pilihan selain harus dipatuhi dan sanksi dalam hukum publik merupakan alat utama memaksa seseorang mematuhi ketentuan undang-undang. Lebih-lebih hukum pajak, yang memberikan kewajiban kepada para warga negaranya untuk ikut serta dalam pembiayaan negara, yang merupakan sesuatu yang mutlak untuk keseimbangan hidup negara, sanksi memegang peranan penting.

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan Peraturan Perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi.¹⁰ Atau bisa dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (preventif) agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan.

Sanksi harus benar-benar diterapkan jika perbuatan itu diancam dengan hukuman. Adanya ancaman sanksi dalam undang-undang tidak ada artinya jika sanksi itu tidak diterapkan.¹¹ Dan penerapan sanksi harus segera dilakukan secara cepat. Kalau penerapan sanksi harus dilakukan kadang-kadang saja, hal ini akan memberikan pengaruh kepada pelaku dan akan menyebabkan sikap acuh tak acuh kepada pelaku.

Diaturnya ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan memperlihatkan bahwa pelanggaran terhadap norma perpajakan dapat dijatuhi sanksi pidana. Akan tetapi, ketentuan pidana demikian tidak mempunyai arti banyak, misalnya pertama, seorang wajib pajak yang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, atau (karena

⁹ Rochmat Soemitro, *Pajak ditinjau dari segi Hukum*, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1988 hal 58.

¹⁰ Mardiasmo, *Perpajakan*, Penerbit Andi Yogyakarta, 2000, halaman 42.

¹¹ Rochmat soemitro, op cit hal 92. Hal senada dikemukakan pula oleh Soeryono Soekanto bahwa setiap hukuman mempunyai arti sosial tertentu, oleh karena kekuatan suatu sanksi tergantung pada persepsi manusia mengenai sanksi tersebut, op cit hal 91.

kealpaan) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, atau (dengan sengaja) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, telah melakukan **tindak pidana**, karena telah memenuhi ketentuan Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994. Berdasarkan ketentuan Pasal 7, terhadap wajib pajak dapat pula dikenakan sanksi administratif berupa denda. Kedua, perbuatan menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar. Perbuatan ini sesungguhnya telah melakukan tindak pidana pemalsuan sebagaimana diatur dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP). Ketiga, seseorang yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya, sesungguhnya telah melakukan tindak pidana penggelapan bahkan telah melakukan tindak pidana korupsi. Ancaman pidana dalam undang-undang perpajakan ini sesungguhnya jauh lebih ringan, apabila dibandingkan dengan undang-undang korupsi. Padahal tindakan demikian dapat mengakibatkan kerugian pada keuangan negara yang besar.

Untuk itu perlu dilakukan evaluasi terhadap permasalahan yang diajukan, sebab jika tidak akan menyebabkan :

- a. Krisis kelebihan kriminalisasi (the crisis of over criminalization) dan
- b. Krisis kelampauan batas dari hukum pidana (the crisis of overreach of the criminal law).

Yang pertama mengenai banyaknya atau melimpahnya jumlah kejahatan dan perbuatan-perbuatan yang dikriminalisasikan, dan yang kedua mengenai usaha pengendalian perbuatan dengan tidak menggunakan sanksi yang efektif.

B. PERMASALAHAN

Sebagaimana telah dikemukakan di atas, ketentuan perundang-undangan perpajakan telah mencancam sanksi terhadap wajib pajak yang melalaikan kewajibannya, yang dalam garis besarnya dibedakan antara sanksi administratif dan sanksi pidana. Berdasarkan hal tersebut, permasalahan yang dikemukakan dalam penelitian ini yakni sebagai berikut :

1. Apakah Kebijakan Hukum Pidana dalam Undang-undang Perpajakan menunjang tujuan diadakannya *Tax Reform* ?
2. Bagaimana kebijakan hukum pidana diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dalam rangka penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan ?

Kedua permasalahan yang dikemukakan di atas mencakup persoalan yang cukup luas, oleh karena itu perlu diberikan pembatasan sebagai berikut :

1. Pembahasan terhadap permasalahan pertama ditekankan kepada kajian deskriptif tentang seberapa jauh kebijakan hukum pidana yang dilakukan di bidang perpajakan menunjang tujuan diadakannya *tax reform*. Dari sudut kebijakan hukum pidana hendak dibahas seberapa jauh penerapan sanksi pidana dapat menunjang tujuan *tax reform* apabila dibandingkan dengan sanksi administrasi seperti denda, hingga tindakan dikeluarkannya surat paksa, sita dan lelang.
2. Ketentuan pidana dalam perundang-undangan perpajakan harus sejauh mungkin bersifat sederhana, sehingga dapat dioperasionalkan baik yang menyangkut ketentuan hukum pidana materiil, hukum pidana formil dan hukum pelaksanaan pidana. Upaya demikian hendaknya mendapat perhatian yang serius terutama dari

pembuat kebijakan agar apa yang telah diusahakannya menjadi tidak sia-sia, dalam pengertian ketentuan pidana yang telah ditetapkannya dapat dioperasionalkan. Oleh karena itu hendak dilihat seberapa jauh dibutuhkan pedoman pemidanaan guna menerapkan ketentuan pidana yang telah ditetapkan agar tujuan *tax reform* itu tercapai.

C. TUJUAN PENELITIAN

Uraian yang dikemukakan di atas jika dihubungkan dengan permasalahan yang dikemukakan bertujuan untuk :

1. Mengetahui dan mendiskripsikan tentang seberapa jauh kebijakan hukum pidana dalam perundang-undangan perpajakan menunjang tujuan ditetapkannya *tax reform*. Pembaharuan hukum pidana bertujuan untuk mengganti hukum pidana warisan kolonial (alasan politis) dengan hukum pidana yang bersumber dari falsafah bangsa Indonesia.
2. Kebijakan hukum pidana yang diterapkan dalam undang-undang perpajakan harus sejauh mungkin dapat dioperasionalkan, dengan demikian dibutuhkan suatu pedoman agar sanksi pidana itu bersifat operasional pula. Dengan demikian diharapkan agar ada pedoman yang tegas tentang bagaimana upaya kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan itu betul-betul operasional.

D. MANFAAT PENELITIAN

Melalui penelitian ini diharapkan akan diperoleh manfaat sebagai berikut :

1. Menambah informasi yang lengkap tentang bagaimana kebijakan hukum pidana diterapkan dalam bidang perundang-undangan perpajakan. Hal ini penting agar

ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan selaras dengan ketentuan pidana dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana sebagai induknya. Dengan demikian diharapkan antara kedua undang-undang tidak terdapat pertentangan. Secara **teoritis** penelitian ini berguna untuk memperkaya teori-teori hukum pidana pada umumnya dan hukum pajak pada khususnya dalam rangka pembaharuan hukum pidana yang hingga saat ini terus dikembangkan guna terwujudnya suatu sistem hukum pidana nasional.

2. Mendapatkan pengetahuan yang mendalam tentang bagaimana agar kebijakan hukum pidana yang diterapkan dalam perundang-undangan di bidang perpajakan dapat dioperasionalkan. Secara **praktis** melalui penelitian ini diharapkan berguna bagi pembentuk kebijakan agar mempunyai pedoman yang tegas dalam menentukan kebijakannya. Sedang bagi penegak hukum agar tidak menimbulkan keraguan dalam menerapkan kebijakan itu guna menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan.

E. KERANGKA KONSEPTUAL

Kejahatan pada dasarnya tidak hanya merupakan masalah kemanusiaan, akan tetapi merupakan masalah sosial. Sebagai masalah sosial, tampaknya kejahatan tidak hanya merupakan masalah suatu masyarakat tertentu (nasional) tetapi juga menjadi masalah yang dihadapi oleh seluruh masyarakat di dunia.¹² Kejahatan merupakan fenomena internasional. Sebagai masalah internasional, tidak hanya karena jumlahnya yang meningkat tetapi juga karena kualitasnya dipandang lebih serius dibandingkan masa-masa lalu.

¹² Barda Nawawi Arief, *Kebijakan Legislatif dalam Penanggulangan Kejahatan dengan Pidana Penjara*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, 1996, halaman 11.

Perkembangan kejahatan ini dapat dilihat misalnya, pada suatu waktu yang disebut kejahatan "pokok" adalah sumbang ("incest") dan sihir ("witchcraft"), pada waktu yang lain yang dipandang sebagai "key" offences adalah pembunuhan atau pencurian dan akhir-akhir ini kejahatan dipandang sebagai serius adalah perbuatan-perbuatan yang melanggar peraturan lalu lintas yang mendatangkan kerugian yang tidak sedikit pada jiwa dan harta benda manusia. Kejahatan itu berupa perbuatan manusia.

Meskipun demikian, suatu perbuatan untuk dapat dikatakan sebagai kejahatan *perlu ditetapkan sebagai demikian oleh penguasa* dan dapat dikenai sanksi pidana yang berarti pula secara implisit merupakan penetapan perbuatan itu sebagai kejahatan, dilakukan oleh penguasa.¹³

Dengan pernyataan Soedarto di atas ini, kita dapat menarik kesimpulan bahwa pada hakikatnya kejahatan itu sendiri merupakan suatu "cap" yang diberikan oleh penguasa terhadap perbuatan tertentu sebagai kejahatan. Hal ini sejalan dengan pendapat yang dikemukakan oleh Stephen Schapper,¹⁴ bahwa "Dalam pengertian yang lebih luas, dapat dikemukakan bahwa semua kejahatan adalah kejahatan politik, apabila larangan-larangan tersebut ditentukan melalui sanksi pidana. Lebih lanjut dikemukakannya : "Whatever is called crime in law, by definition, constitutes a legal relationship between the official state and the member of society".

Melalui tindakan yang dilakukan oleh penguasa ini, maka batas-batas antara delik hukum (*rechts delict*) dengan delik undang-undang (*wets delict*) menjadi samar-

¹³ Soedarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1981 halaman 107.

¹⁴ Stephen Schapper, *The Political Criminal*, The Free Press, Collar Macmillian Publisher, 1974 hal 19.

samar, karena pada dasarnya semua delik merupakan delik undang-undang. Kesimpulan ini ditarik berdasarkan pendapat yang dikemukakan oleh Marc Ancel bahwa :¹⁵

“... crime and punishment meant that any citizen could know at any moment *what acts were prohibited by law* and what was the punishment he might incur if he infringed such a *legal prohibition*”. (cetak miring oleh penulis)

Penentuan adanya delik oleh penguasa ini oleh Garofalo disebutnya dengan “artificial offences”. Ide ini muncul karena perbedaan yang dibuat oleh Black Stone yang membedakan apa yang disebutnya dengan **mala prohibita** dan **mala in se**¹⁶ Dengan demikian semakin maju suatu masyarakat, perbedaan antara delik hukum dengan delik undang-undang menjadi tidak penting. Kejahatan adalah perbuatan yang melanggar hukum (undang-undang) pidana. Kejahatan tidak ada sama sekali, jika tidak ada hukum pidana.

Menurut Clayton A Hartjen yang mengutip pendapat Savitz, bahwa suatu perbuatan secara hukum dirumuskan sebagai kejahatan, secara teoritis paling tindak harus terdapat 5 syarat yakni:¹⁷

- (1) An act must take place that involves harm inflicted on someone by the author;
- (2) *The act must be legally prohibited* at the time it is committed;
- (3) The Perpetrator must have criminal intent (*mens rea*) when he engages in the act;
- (4) There must be a causal relationship between the voluntary misconduct and the harm that result from it; and

¹⁵ Marc Ancel, *Social Defence, A Modern Approach to Criminal Problem*, Routledge & Kegan Paul, London, 1965 halaman 128. Begitu juga Herbert L Pecker. *The Limits of Criminal Sanction*, menyatakan bahwa : Crime is not merely any conduct forbidden by law, it is forbidden for which crime by an agency of government having power to do so. Selanjutnya dikatakan, bahwa *Crime is whatever is formally and authoritatively described as criminal*.

¹⁶ Ibid. Uraian lebih lanjut perbedaan antara “mala in se” dan “mala prohibita” lihatlah Charles W. Thomas dan Donna M. Bishop, *Criminal Law, Under Standing Basic Principle*, Sage Fondation, hal 39-40.

¹⁷ Clayton A Hartjen, *Crime and Criminalization*, Praeger Publisher, New York, 1974, hal 4

(5) There must be some legally prescribe punishment for anyone of the act.

Kebijakan legislatif yang berhubungan dengan penentuan sanksi atas suatu perbuatan merupakan proses **kriminalisasi**, yakni proses penetapan suatu perbuatan orang sebagai perbuatan pidana. Proses ini diakhiri dengan terbentuknya undang-undang di mana perbuatan itu diancam dengan suatu sanksi pidana.¹⁸

Kriminalisasi ini menekankan kepada "*process of criminalizing behavior*",¹⁹ sebagaimana dikemukakan oleh Clayton A Hartjen di atas. Dengan demikian dapat dikemukakan bahwa kebijakan perundang-undangan pidana sebagai faktor kriminogen. Upaya untuk melakukan kriminalisasi merupakan bagian dari politik hukum.²⁰ Di bidang hukum pidana, politik hukum ini disebut dengan politik kriminal yakni **usaha yang rasionil dari masyarakat untuk menanggulangi kejahatan**. Kebijakan atau upaya penanggulangan kejahatan pada hakikatnya merupakan bagian integral dari upaya perlindungan masyarakat (*social defence*) dan upaya mencapai kesejahteraan masyarakat. Tujuan akhir dan tujuan utama dari politik kriminal adalah "perlindungan masyarakat untuk mencapai kesejahteraan".

Sebagai suatu kebijakan, maka penanggulangan kejahatan perlu ditempuh dengan pendekatan terpadu dalam arti :

- a. ada keterpaduan (integralitas) antara politik kriminal dengan politik sosial;
- b. ada keterpaduan (integralitas) antara upaya penanggulangan kejahatan dengan upaya "penal" dan "non penal".

¹⁸ Soedarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Penerbit alumni bandung 1981 hal 39-40.

¹⁹ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1998 halaman 195.

²⁰ Soedarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Penerbit Sinar Baru, Bandung, 1983 hal. 20.

Kebijakan (politik) hukum pidana merupakan pengorganisasian yang rasional tentang reaksi-reaksi masyarakat terhadap kejahatan.²¹ Kebijakan hukum pidana sebagai suatu ilmu (politik) adalah bagian dari kebijakan dalam arti luas yakni yang menyangkut kebijakan legislatif, kebijakan penegakan hukum dan kebijakan sosial.

Pendekatan terpadu sangat cocok untuk diterapkan guna menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan. Pendekatan hukum (pidana) harus memperhatikan perkembangan politik sosial dalam hal ini yaitu pembangunan nasional. Di samping mendayagunakan upaya penegakan hukum pidana, juga pendekatan (sanksi) administratif.²² Hal ini disebabkan karena upaya penanggulangan kejahatan dengan menggunakan sarana penal mempunyai keterbatasan-keterbatasan. Penggunaan atau intervensi “penal” seyogyanya dilakukan dengan lebih hati-hati, cermat, selektif dan limitatif. Dalam menggunakan sarana penal, Nigel Walker pernah mengingatkan adanya “prinsip-prinsip pembatas” (“the limiting Principles”) yang sepatutnya diperhatikan.²³

²⁰ Soedarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Penerbit Sinar Baru, Bandung, 1983 hal. 20.

²¹ G. Peter Hoefnagel, *The Other Side Of Criminology, An Inversion of the Concept of Crime*, Kluwer, Deventer, 1975, hal 57. Dikatakan bahwa : “*Criminal policy is the rational organization of the social reactions to crime*”.

²² Pradjudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, 1983 hal 57.

²³ Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan dan Penegakan Hukum Pidana*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1998 hal 48. Perlunya kehati-hatian inilah pula para cendekiawan hukum pidana lalu menghimbau agar dalam menggunakan hukum pidana kita harus menahan diri di samping teliti sekali. Menahan diri dan teliti, baik dalam bidang perundang-undangan, maupun dalam penerapan pidana dan pelaksanaannya. Periksa Roeslan Saleh, *Segi Lain Hukum Pidana*, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, 1984, hal 16. Lihat pula Soedarto, op cit hal 40.

Prinsip-prinsip pembatas yang dikemukakan tersebut, didasarkan kepada pernyataan bahwa : hukum pidana jangan dipergunakan untuk tujuan-tujuan tertentu atau dalam keadaan-keadaan tertentu.²⁴

Di Indonesia, penerapan sanksi pidana atau pemidanaan harus diarahkan kepada tujuan pemidanaan yang bersifat integratif yaitu :²⁵

- (1) Perlindungan masyarakat;
- (2) Memelihara solidaritas masyarakat;
- (3) Pencegahan (umum dan khusus);
- (4) Pengimbalan/pengimbangan.

Sanksi pidana merupakan salah satu substansi hukum pidana di samping larangan-larangan dan sebagainya.²⁶ Sanksi pidana dan perbuatan yang dilarang dalam undang-undang pajak merupakan kaidah-kaidah tersendiri. Tetapi pengenaan sanksi atas pelanggaran kaidah pajak itu, sebagai mana pengenaan atas pelanggaran kaidah hukum lainnya.²⁷ Hukum pidana dengan sanksinya yang relatif tajam jika dibandingkan dengan sanksi dari bidang hukum lain, karena bisa menyangkut badan bahkan nyawa seseorang, dipandang sangat efektif untuk menyelenggarakan tata dalam masyarakat yakni mencegah dan menanggulangi kejahatan. Menurut Soedarto, sanksi yang tajam yang berupa pidana itu pula digunakan sebagai sarana. Yang terakhir ini tampak pada peraturan-peraturan hukum pidana yang semata-mata dimaksudkan untuk memberi sanksi berupa pidana terhadap aturan-aturan di bidang penyelenggaraan ketata

²⁴ Nigel Walker, *Sentencing in Rational Society*, Penguin Books, Ltd. Harmonds Worth, 1972 hal 43.

²⁵ Muladi, *Lembaga Pidana Bersyarat*, Penerbit Alumni, Bandung, 1986 hal 11.

²⁶ Soeparman, *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1994 hal. 7

pemerintahan yang terletak di luar bidang hukum pidana dalam arti sesungguhnya, seperti bidang perpajakan, lingkungan hidup atau perekonomian. Dalam peraturan-peraturan hukum pidana yang demikian inilah justru tampak **fungsi instrumental undang-undang**.²⁸

Undang-undang mempunyai dua fungsi yakni pertama, untuk mengekspresikan nilai-nilai yang hidup dalam masyarakat, dan kedua untuk mengatur dan mengendalikan masyarakat ke arah tujuan tertentu yang dipandang bermanfaat.

Fungsi instrumental undang-undang didasarkan kepada persoalan seberapa jauhkah hukum itu mampu mempengaruhi hubungan-hubungan kemasyarakatan ini sendiri. Melalui undang-undang yang diciptakannya pemerintah berusaha untuk memperbesar pengaruhnya terhadap masyarakat dengan alat-alat yang ada padanya. Salah satu dari alat itu adalah **hukum pidana**.²⁹ Melalui hukum pidana, pemerintah secara memaksa dapat mencampuri kehidupan sosial dan ekonomi, lalu lintas, keamanan kerja, kesehatan masyarakat dan lingkungan hidup. Hukum pidana demikian oleh Mosters disebutnya dengan "hukum pidana pemerintahan"; sedangkan Peters dalam hubungan ini menyebut "instrumentalisasi" dari hukum pidana, Sedangkan James Goldschmidt menyebutnya dengan "administrative penal law".³⁰

²⁷ Senada dengan hal itu, Rochmat Soemitro mengemukakan bahwa "undang-undang pajak adalah produk hukum dan oleh karena itu harus tunduk pada norma-norma hukum, baik mengenai pembuatannya, pelaksanaannya maupun materinya, op cit hal 1

²⁸ Dewasa ini fungsi instrumental undang-undang semakin meningkat. Hal ini terlihat dari berbagai peraturan perundang-undangan yang selalu diikuti dengan "Ketentuan Pidana", Lihat Barda, **Beberapa Aspek...** hal 40.

²⁹ Soedarto, "Proses Kodifikasi Hukum Pidana dan Kedudukan Hukum Pidana di bidang Ekonomi", dalam **Aspek-aspek Hukum Pidana di Bidang Ekonomi**, Soemantoro (Penyunting), Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, hal 69.

³⁰ Wolfgang Friedman, **Law and Changing Society**, Penguin Books, Harmond worth, England, 1959 hal 202

Tindak pidana di bidang perpajakan tergolong kejahatan ekonomi yang merupakan kejahatan yang menonjol dari kejahatan terhadap pembangunan masyarakat bangsa-bangsa di dunia, baik dalam masyarakat yang sudah maju/modern maupun yang sedang mengalami perkembangan ke arah modernisasi.³¹

Dalam kongres PBB ke 7 di Milan, dalam Guiding Principles for crime Prevention and Criminal Justice in the Context of Development and a New International Economic Order, diakui bahwa : Ketertiban sosial dan ekonomi nasional dan internasional saling berhubungan erat dan menjadi saling ketergantungan dan karena itu sebagai sebuah masalah pertumbuhan sosio-politik, kejahatan yang melintasi batas-batas negara. Di negara-negara sedang berkembang, program-program pembangunan nasional sangat dirintangi oleh semakin meningkatnya kejahatan ekonomi (economic crimes) seperti penggelapan, penipuan, penyelundupan, penghindaran pajak, penyalahgunaan bantuan (milik umum dan negara), korupsi yang merajalela, penyuapan dan penyalahgunaan kekuatan-kekuatan ekonomi oleh korporasi nasional dan internasional. Mengingat intensitas kejahatan yang semakin tinggi, Kongres PBB ke 6 menyarankan agar dalam rangka penanggulangan kejahatan ekonomi disarankan penggunaan pidana penjara (imprisonment), denda yang tinggi (increased fine) dan tindakan-tindakan yang bersifat keperdataan dan administratif (civil and administrative measures). Di samping itu operasionalisasi atau fungsionalisasi jenis-jenis sanksi yang bersifat ekonomis dan administratif kiranya lebih sesuai dengan sifat hukum perekonomian sebagai hukum administrasi yang mengatur ketertiban masyarakat

³¹ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1992 hal 148

(*Orderingsrecht* atau *Ordnungsrecht*). Sanksi atau tindakan yang bersifat ekonomis dan administratif inipun lebih cocok untuk pertanggung jawaban badan hukum atau korporasi yang memang lebih banyak terlibat di dalam kejahatan-kejahatan ekonomi.

Keterlibatan hukum pidana dapat bersifat komplementer terhadap bidang hukum lain misalnya hukum administrasi. Dalam hal semacam ini, kedudukan hukum pidana bersifat menunjang penegakan norma yang ada di bidang hukum lain, misalnya dalam pengaturan masalah **perpajakan**. Bahkan dalam hal-hal tertentu peranannya diharapkan lebih fungsional, daripada sekedar bersifat subsidair, mengingat situasi perekonomian yang kurang menguntungkan.³²

Mengingat sifat khas yang melekat pada hukum pajak sebagai mana dikatakan di muka maka tindak pidana di bidang perpajakan, tergolong tindak pidana umum di samping sebagai tindak pidana di bidang perekonomian,³³ **White Collar Crime**,³⁴ **Corporate Crime**,³⁵ **Business Crime**,³⁶ **Occupational Crime**,³⁷ **Crime of Politician in Office (Top Hat Crime)**³⁸ dan lain-lain.

Sebagaimana dengan bidang hukum yang lainnya, maka hukum pajakpun mengandung unsur-unsur terpadu yang membentuk suatu sistem hukum (*legal system*), yang terdiri atas struktur hukum (*legal structure*), substansi hukum (*legal substance*) dan

³² Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana materiel di Indonesia di Masa Datang*, Semarang, 24 Feb 1990 hal 7

³³ Muladi dan Barda Nawawi, *Bunga Rampai...*, op cit hal 15 dan 151.

³⁴ Edwin H sutherland, "White Collar Criminality" dalam **White Collar Crime**, Offences in Business, Politic, and The Professionals, hal 40. Lihat juga bukunya **Criminology**, Ninth Edition, Jb Lipincott Company, Philadelphia/New York, Toronto. 1974, hal 40.

³⁵ Marshal B. Clinard dan Peter C. Yeager, **Corporate Crime**, The Free Press, A Devision of Macmillan Publishing Co Ltd, New York, 1990 hal ix.

³⁶ Michael Clarke, **Business Crime**, its nature and control, Polity Press, First Published, 1990, hal 91.

³⁷ JoAnn L. Miller, "White Collar Crime" dalam **JHIS, Jurnal Ilmu-ilmu Sosial**, Penerbit PT Gramedia, Jakarta, 1994 halaman 31.

³⁸ Dionysois Spinellis, **Top Hat Crime**, General Report for the Round Table discussion at the XV International congress of Penal Law, hal 52.

budaya hukum (legal culture).³⁹ Komponen-komponen sistem hukum tersebut harus bersinergi satu sama lain, untuk mewujudkan norma perpajakan itu menjadi efektif. Agar tercapai tujuan itu, maka undang-undang perpajakan haruslah disosialisasikan (dikomunikasikan) terlebih dahulu, agar menumbuhkan kesadaran terhadap wajib pajak untuk mematuhi. Menurut Friedman, komunikasi hukum itu merupakan faktor yang penting bagi suatu sistem hukum.⁴⁰ Dengan komunikasi hukum tersebut maka penegakan hukumnya menjadi efektif.

Setelah komunikasi hukum itu dilaksanakan, maka penerapan sanksi pidana merupakan sarana yang ampuh diterapkan terhadap pelanggar.⁴¹ Di bidang hukum pajak, meskipun ketiga unsur sistem hukum tersebut telah dipenuhi dengan baik tidak selalu kesadaran wajib pajak telah tumbuh dengan baik pula. Hal ini disebabkan karena kepatuhan dalam membayar pajak mensyaratkan adanya *tatbestaand*. Yang berupa perbuatan, keadaan dan/atau peristiwa dalam masyarakat (yang menimbulkan hutang pajak).

Tindak pidana di bidang perpajakan, atau dalam peristilahan lain disebut juga dengan tindak pidana fiskal yakni :⁴²

- a. perbuatan yang dilakukan oleh orang atau badan melalui orang,

³⁹ Lawrence M Friedman, *The Legal System, A Social Science Perspective*, Russel Sage Foundation, New York, 1975, hal 14 – 15.

⁴⁰ Ibid hal 56. Menurut Friedman, efektivitas suatu norma hukum dapat dilihat apabila norma hukum tersebut dipatuhi, "Legal act is said to be "effective", when behavior moves in the desired direction, when the subject comply or obey it". Selanjutnya dikatakan : ... *we must able to tell not only how many people obey it, but also how many people have changed their behavior*. Ibid hal 52.

⁴¹ Herbert L Packer, op cit hal 366. Dikatakan bahwa, sanksi pidana merupakan penjamin yang utama dan pengancam utama atas kebebasan manusia. Jika digunakan secara *hemat, cermat* dan *berkemanusiaan* pidana merupakan *penjamin*, jika digunakan secara *menyamarkan* dan *secara paksa*, pidana merupakan *pengancam*.

⁴² Sartan D. *Perpajakan*, Pengantar Hukum Pajak Positif di Indonesia, Penerbit Jambatan, Jakarta, 1980, hal 4.

- b. yang memenuhi perumusan undang-undang,
- c. yang oleh undang-undang diancam dengan pidana (straf),
- d. yang melawan atau bertentangan dengan hukum,
- e. yang merugikan masyarakat/orang,
- f. yang dilakukan di bidang perpajakan.

Mr. Hatting memberi arti luas kepada Fiscal Strafrecht ini. Fiscal Strafrecht dalam arti luas, bertalian dengan keuangan negara, dan tindak pidana yang ada hubungannya dengan keuangan negara seperti yang bertalian dengan retribusi, persewaan negara, termasuk Tindak Pidana Fiskal dalam arti luas.

Berdasarkan apa yang telah dipaparkan di atas, dapat dikemukakan kerangka konsepsional sebagai berikut: Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yakni sebagai cabang dari Hukum Administrasi Negara, yakni hukum yang mengatur tentang wewenang administrasi negara /pemerintah untuk membebaskan kewajiban kepada warga negara guna menyumbangkan sebagian dari kekayaannya (berupa sejumlah uang) guna membiayai pengeluaran-pengeluaran umum. Kemudian guna melaksanakan wewenangnya tersebut, ditetapkan undang-undang perpajakan sebagai landasan hukumnya agar peralihan kekayaan tersebut dibenarkan. Untuk menjamin dilaksanakannya ketentuan hukum itu, ditetapkanlah sejumlah sanksi pidana (Pasal 38 dan Pasal 39). Di samping adanya ketentuan pidana di atas, ditetapkan pula sejumlah sanksi administratif yang merupakan wewenang fiskus untuk menjatuhkannya. Adanya sanksi administratif itu, menjadikan ketentuan pidana bersifat ultimum remedium.

Tujuan ditetapkannya tax reform agar masyarakat dapat berpartisipasi dalam pembiayaan pengeluaran umum dan pembangunan nasional. Untuk mewujudkan tujuan

itu dilakukan kegiatan intensifikasi dan ekstensifikasi yang ditunjang dengan kegiatan penyuluhan, pelayanan dan pemeriksaan. Wajib Pajak, melalui self assessment system tidak lagi dipandang sebagai obyek, akan tetapi sebagai subyek yang mempunyai hak dan kewajiban yang seimbang dengan fiskus.

Dalam rangka mencapai tujuan tax reform itu, pembinaan terhadap Wajib Pajak dan masyarakat pada umumnya mendapat prioritas utama yang harus dilaksanakan oleh fiskus. Pembinaan dan pelayanan terhadap wajib pajak harus lebih diutamakan daripada penjatuhan sanksi. Sanksi hanya dibutuhkan apabila pembinaan dan pelayanan itu telah dilaksanakan secara optimal.

Penerapan sanksi harus dilakukan secara selektif, dalam arti bahwa penerapan sanksi administratif lebih diutamakan. Apabila sanksi adminisratif ternyata tidak efektif, barulah kemudian diterapkan sanksi pidana. Penerapan sanksi pidana harus diarahkan kepada tujuan ditetapkannya tax reform itu sendiri. Hal ini disebabkan karena ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan ditetapkan untuk mencapai tujuan dilaksanakan tax reform sebagai sarana demokratisasi dalam penyelenggaraan pembangunan nasional.

Pelanggaran ketentuan pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak, haruslah sedapat mungkin mengutamakan penerapan sanksi administratif seperti denda, kenaikan dan bunga. Apabila upaya ini ternyata belum memberikan hasil, misalnya Wajib Pajak tetap tidak memenuhi kewajibannya, sesuai dengan undang-undang dapat dikenakan sanksi yang lebih keras yakni dilakukannya penagihan pajak dengan surat paksa yang dapat diikuti dengan tindakan penyitaan dan lelang.

Apabila upaya administratif ini belum memberikan hasil, penerapan sanksi pidana merupakan keharusan. Dalam menghadapi perumusan sanksi pidana yang bersifat kumulatif – alternatif dibutuhkan pedoman pemidanaan yang tegas dan pasti. Hal ini disebabkan karena perumusan kumulatif-alternatif bersifat kaku dan absolut yang mengikat hakim.

Penerapan ketentuan pidana hendaklah dilakukan secara efektif dan operasional, oleh karena itu kewenangan Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan misalnya tidak dibutuhkan, karena tidak mendidik Wajib Pajak mematuhi undang-undang. Begitu juga menghadapi perumusan yang bersifat absolut harus diikuti dengan pedoman bagi hakim agar dalam menerapkan ketentuan pidana tidak terlalu kaku dan absolut.

F. METODE PENELITIAN

1. Metode Pendekatan

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif,⁴³ dalam upaya untuk mendiskripsikan tentang kebijakan hukum pidana dalam upaya menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan. Permasalahan pertama yakni menyangkut seberapa jauh kebijakan perundang-undangan perpajakan yang memuat ketentuan pidana itu menunjang tujuan dilakukannya tax reform yang selaras dengan tujuan pembaharuan hukum pidana yang hingga saat ini terus dilaksanakan. Terhadap permasalahan pertama dilakukan pendekatan hukum normatif, dengan menghubungkannya dengan ketentuan-

⁴³ Sesungguhnya antara penelitian hukum normatif dan penelitian hukum sosiologis tidak perlu didikotomikan karena akan menimbulkan kesalah pahaman, keduanya bahkan dapat digabungkan. Lebih lanjut baca Barda Nawawi Arief, **Penelitian Hukum Normatif**, hal 3 – 5.

ketentuan hukum positif yang ada dengan konsepsi-konsepsi hukum yang relevan yang dikembangkan oleh para pakar.

Penelitian hukum normatif ini sesungguhnya lebih cocok dipergunakan dalam penelitian hukum pada umumnya, hal ini disebabkan karena ciri khas yang melekat dalam ilmu hukum yang sifatnya normatif.⁴⁴ Sifat ini yang membedakan antara penelitian hukum dengan penelitian ilmu-ilmu sosial lainnya.⁴⁵ Penelitian terhadap permasalahan pertama ini dilakukan dengan menggunakan metode penelitian terhadap asas-asas hukum (Penelitian Hukum Normatif tipe kedua) Pada penelitian ini dilakukan penelitian filosofis, karena asas hukum merupakan unsur idiel dari hukum.⁴⁶ Sedangkan permasalahan kedua di samping dilakukan pendekatan penelitian hukum tipe kedua, juga dilakukan penelitian untuk menemukan Hukum In concreto dalam rangka menemukan pola yang seharusnya agar ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan menjadi efektif dan operasional. Di samping itu juga dilakukan penelitian terhadap taraf Sikronisasi Vertikal dan Horizontal antara ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan dengan ketentuan pidana dalam undang-undang lain yang berkaitan dan Kitab Undang-undang Hukum Pidana sebagai induknya. Dalam membahas permasalahan kedua ini diperlukan pendekatan dari sudut ilmu perundang-undangan agar dapat diketahui bagaimana teknik membuat undang-undang yang berisikan ketentuan pidana agar efektif dan operasional dan mempunyai sinkronisasi

⁴⁴ Philipus M Hadjon, **Pengkajian Ilmu Hukum**, Makalah disajikan pada penataran Penelitian Hukum Normatif, Universitas Airlangga Surabaya, 11-12 Juni 1997 hal 1.

⁴⁵ Ronny Hanitjo Soemitro, **Masalah-masalah Sosiologi Hukum**, Penerbit sinar Baru, 1983 Maria SW Sumardjono, **Pedoman Pembuatan Usui Penelitian**, Sebuah Panduan Dasar, Penerbit Gramedia, Jakarta, 1996 hal 8. Soeryono Soekanto, **Pengantar Penelitian Hukum**, UI Pers, Jakarta, 1986 hal 14. Menurut Beliau bahwa "yang membedakannya, bukanlah kaedah-kaedah logika tersebut, akan tetapi obyek pengenalnyalah yang menentukan perbedaannya". Lihat pula Sunaryati Hartono, **Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad ke 20**, Penerbit Alumni Bandung, 1994 hal 94 dst

vertikal maupun horizontal dengan ketentuan undang-undang lain. Dalam pendekatan hukum normatif ini dilakukan pendekatan perbandingan agar supaya penelitian ini menjadi lebih komprehensif.

2. Sumber Data

Sesuai dengan sifat penelitian normatif, maka sumber data diperoleh dari bahan kepustakaan (data sekunder) baik yang bersifat publik atau pribadi sumber data terdiri atas (a) acuan umum, dan (b) acuan khusus dengan kriteria (a) prinsip pemutakhiran (recency) dan prinsip relevansi (relevance).⁴⁷ Untuk melengkapi data sekunder tersebut dilakukan pula wawancara dengan pihak-pihak yang memahami permasalahan yang diajukan terutama para ahli yang memberikan perhatian khusus terhadap bidang hukum pajak dan hukum pidana.⁴⁸, juga dilakukan wawancara dengan aparat pajak dalam hal ini petugas dari Kantor wilayah VII Direktorat Jenderal Pajak Data wilayah Jawa Tengah dan DI Yogyakarta, dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat. Data sekunder meliputi bahan hukum primer seperti undang-undang dan berbagai ketentuan hukum positif yang relevan, begitu juga bahan hukum sekunder meliputi karya ilmiah, rekomendasi yang dikeluarkan oleh lembaga ilmiah maupun lembaga internasional seperti Perserikatan Bangsa-bangsa. Bahan hukum tersier meliputi berbagai buku dan karya ilmiah yang berkaitan dengan perpajakan, kamus-kamus, ensiklopedi dan lain-lain.

⁴⁷ Sumadi Suryabrata, *Metodologi Penelitian*, Penerbit PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1998 hal 66.

⁴⁸ Pihak-pihak yang diwawancarai bukanlah sebagai responden akan tetapi sebagai sumber informasi. Hal ini berdasarkan pertimbangan bahwa pihak-pihak yang dijadikan sumber informasi itu memiliki pemahaman yang bisa mendukung maksud peneliti yaitu mencari informasi pelengkap data sekunder yang pada gilirannya nanti dapat dimanfaatkan untuk memperjelas dan mencari jawab apa yang menjadi tujuan penelitian ini. Lihat Liliana Tedjosaputro, *Etika Profesi Notaris, Dalam Penegakan Hukum Pidana*, Penerbit Bilgdra Publishing, Yogyakarta, 1995 hal 112. Lihat pula Koentjaraningrat (et. al), *Metode-metode Penelitian Masyarakat*, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, 1977. Hal 163

karya ilmiah yang berkaitan dengan perpajakan, kamus-kamus, ensiklopedi dan lain-lain.

Data sekunder tersebut disusun secara sistematis sehingga diperoleh gambaran yang lengkap dan klasifikasi secara kualitatif,⁴⁹ dengan membuat kategori-kategori tertentu sesuai dengan permasalahan. Data primer yang diperoleh dari wawancara diolah kembali dengan memperhatikan kecocokan/kejelasan jawaban yang diberikan guna mendukung hasil penelitian ini. Wawancara dilakukan secara terstruktur, dengan mengajukan pertanyaan yang terbuka. Sehingga akan diperoleh jawaban yang relevan dengan permasalahan yang diajukan.

3. Teknik Analisa Data

Analisis data baik yang menyangkut data sekunder maupun data primer dilakukan secara induktif,⁵⁰ yaitu bertolak dari data/fakta khusus menuju ke tingkat abstraksi yang lebih tinggi, termasuk juga melakukan sintesis dan mengembangkan teori (bila diperlukan dan datanya menunjang). Sehingga diperoleh gambaran tentang permasalahan yang diajukan dalam penelitian ini.⁵¹ Pada pihak lain dilakukan metode analisis secara deskriptif analitis dan preskriptif untuk menggambarkan bagaimana seharusnya (das sollen) kebijakan hukum pidana itu dirumuskan dalam perundang-

⁴⁹ Lexy J Moleong, **Metodologi Penelitian Kualitatif**, Penerbit Rosda Karya, Bandung, 2000, hal 2 Penelitian kualitatif diartikan sebagai "...stress the socially constructed nature of reality, the intimate relationship between the researcher and what is studied, and the situation constraint that shape inquiry" Norman dan Lincoln, **Hand Book of Qualitative Research**, Sage Publication, 1996 hal 32

⁵⁰ Sanafiah Faisal, **Penelitian Kualitatif, Dasar-dasar dan Aplikasi**, Penerbit YA3 Malang, 1990 hal 39

⁵¹ Dalam penelitian Kualitatif Naturalistik, yang dijadikan sampel adalah sumber yang dapat memberikan informasi, sampel dan dapat berupa hal, peristiwa, manusia, situasi yang diobservasi. Lihat, S. Nasution, **Metode Penelitian Naturalistik Kualitatif**, Penerbit Tarsito, Bandung, 1996 hal 32.

undangan perpajakan agar berlaku secara efektif dan operasional. Analisa demikian juga dilengkapi dengan analisa yuridis empiris dan analisa komparatif.

G. SISTEMATIKA PENULISAN

Tesis ini terdiri atas 4 (empat) bab yakni :setelah Bab I Pendahuluan ini kemudian dilanjutkan dengan Bab II yang merupakan Tinjauan Pustaka yang berisi uraian tentang: A. Perpajakan. Dalam hal ini diuraikan secara teoritis hal-hal yang berkenaan dengan misalnya Pengertian tentang Pajak, Timbulnya Hutang Pajak, Tax Reform dan Ketentuan Pidana. B. Kebijakan Hukum Pidana yang meliputi pengertian kebijakan hukum pidana, Hubungan antara kebijakan Hukum pidana dengan kebijakan kriminal, Pendekatan integral dalam kebijakan hukum pidana dan Pembaharuan Hukum Pidana..

Bab III **Analisis**, merupakan penyajian hasil penelitian guna menjawab permasalahan yang diajukan meliputi : A. Kebijakan Hukum Pidana dalam perundang-undangan perpajakan dan B. Formulasi kebijakan hukum pidana dalam undang-undang perpajakan dalam rangka menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan.

Bab IV. **Penutup**, merupakan bagian akhir dalam penelitian ini yang berisikan A. Kesimpulan, yang meliputi kesimpulan umum dan kesimpulan khusus. B. Saran-saran, yang merupakan rekomendasi yang diberikan berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan sehubungan dengan **Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Menanggulangi Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.**

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Perpajakan

Sejak zaman dahulu masyarakat Indonesia telah mengenal pajak. Akan tetapi pemahaman masyarakat kala itu berbeda dengan saat ini, pajak dirasakan sebagai beban yang diletakkan di atas pundak penduduk untuk memikulnya. Keadaan demikian tentu dapat dipahami, sesuai dengan tujuan bangsa penjajah untuk mengeruk segala potensi yang ada di dalam wilayah koloninya. Bagi masyarakat tidak ada alternatif kecuali untuk mematahuinya. Peraturan perundang-undangan perpajakan belum dikenal saat itu, akibatnya warga masyarakat hanya menjadi obyek yang harus memenuhi kewajibannya tanpa ada hak untuk mengajukan upaya hukum seperti yang ada dalam peraturan perpajakan saat ini.

Begitu juga pada zaman kerajaan, para raja yang berkuasa meletakkan beban kepada kawulanya berupa kewajiban untuk menyerahkan sebagian harta kekayaannya, begitu juga kerajaan-kerajaan kecil harus memberikan upeti kepada kerajaan yang menguasainya. Pengenaan pajak dapat berbentuk natura seperti hasil bumi maupun dalam bentuk tenaga yang harus dipersembahkan kepada raja yang berkuasa. Setelah kedatangan Pemerintah Kolonial, terutama sejak diangkatnya Gubernur Jenderal Deandels (1808), pajak segera ditetapkan dengan nama Contingenten.¹ Pembayaran pajak ditetapkan dalam bentuk hasil

¹ Soeparnan, *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1994 hal 2.

bumi yang nantinya akan diperdagangkan ke Eropa. Setelah Gubernur Jenderal Deandels digantikan oleh Letnan General Raffles, kebijakan perpajakan yang ditetapkan oleh pendahulunya diteruskan, dengan mengganti contingenten tersebut dengan "Landrent". Alasan atau landasan pembenaran pungutan pajak adalah karena sebelumnya tanah yang digarap oleh petani adalah tanah milik sdrāja dan untuk itu petani membayar sewa kepada raja. Sesudah raja takluk kepada Inggris, maka wajar apabila petani saat itu membayar pajak kepada pemerintah Inggris.²

Pada tahun 1816 Hindia Belanda dikembalikan kepada kerajaan Belanda. Untuk beberapa saat pajak-pajak yang berlaku tetap dilaksanakan dengan beberapa perbaikan. Reglement op het belied van de regeling in Nederland Indie (Stbl Nomor 8 - 1818) sebagai undang-undang pertama antara lain menetapkan perbaikan pajak. Dalam undang-undang itu ditetapkan bahwa atas barang-barang dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama, juga ditetapkan bab-bab untuk menghapuskan pajak-pajak yang memberatkan. Pada waktu pemerintahan Van Den Bosch, pajak yang harus dibayar oleh petani diganti dengan tenaga kerja, apabila petani tidak dapat membayar karena panennya gagal atau karena sebab-sebab lainnya.

Pada tahun 1854 muncul apa yang disebut pada waktu itu sebagai Era Hukum (Era of Legality),³ Pajak-pajak umum dan Pajak Tanah ditetapkan dalam

² Ibid.

³ Ibid. Pada waktu itu dalam penetapan pajak telah dimasukkan pandangan ilmiah sehingga penetapan pajak tersebut dilaksanakan berdasarkan patokan yang rasional pula.

Regeling Reglement (Pasal 58 dan Pasal 59). Selanjutnya pada permulaan abad ke 20, Pemerintah Hindia Belanda mulai memasukkan pandangan ilmiah untuk membenarkan berlakunya pemungutan pajak. Pajak atas tanah mulai tahun 1907, penetapan besarnya didasarkan atas ukuran luas tanah yang sebenarnya, bukan lagi atas taksiran. Begitu juga pada tahun 1908, Pemerintah Hindia Belanda menetapkan pajak kekayaan (S. 1908 –13 jo S No 13). Di dalam peraturan ini tercantum ancaman hukuman bagi orang yang terlambat membayar pajak dan yang tidak memberitahukan atau kurang memberitahukan sewa atau harga perabot rumah tangganya. Paksaan untuk membayar pajak setelah timbulnya teori-teori dan konsep-konsep perpajakan dalam wawasan hukum mengalami perubahan. Bukan dalam bentuk paksaan dengan kekerasan, melainkan paksaan berupa sanksi yang ditetapkan dalam undang-undang. Sanksi tersebut diterapkan apabila penduduk tidak membayar pajak atau melakukan perbuatan yang bertentangan dengan ketentuan dalam undang-undang pajak. Sanksi dalam undang-undang perpajakan terdiri dari dua macam yakni sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi perpajakan yang berupa pidana ada juga yang ditetapkan dalam WvSI. Ordonansi yang dibuat pada zaman Hindia Belanda (1901 –1944) yang mengandung sanksi administrasi dan sanksi pidana yakni :

1. Ordonansi "Successie" (successie Ordonantie 1901) S. 1901 – 471.
2. Ordonansi Pajak Rumah Tangga 1908 S 1908 –13.
3. Aturan Bea Materai 1921 (Zegelverordening 1921) S 1921 – 498.
4. Ordonansi Bea Balik Nama S 1924 – 291

5. Ordonansi Pajak Kekayaan (Ordonantie op de Vermogen-Belasting 1931 S 1932 – 405.
6. Ordonansi Pajak Kendaraan Bermotor 1934 S 1934 – 718.
7. Ordonansi “Pajak Upah” S 1934 – 611.
8. Ordonansi Pajak Potong 1936 S 1936 - 761
9. Ordonansi Pajak Peralihan 1944 S 1944 – 17.
10. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 S 1944 – 17
11. Ordonansi Pajak Perseroan 1925 s. 1925 – 319.

Sebagaimana telah dikemukakan di muka, pemungutan pajak tidak dapat dilepaskan dari kepentingan pemerintah kolonial. Peraturan Perundang-undangan yang ditetapkan tersebut memiliki segi negatif antara lain lebih menekankan seolah-olah Wajib Pajak hanya menjadi obyek belaka dari aparat pajak (fiscus).⁴ Ini berarti bahwa jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak sepenuhnya ditentukan oleh aparat pajak. Lagi pula hasil penerimaan pajak tidak sepenuhnya diperuntukkan bagi kesejahteraan rakyat, tetapi dipergunakan untuk kepentingan bangsa belanda sendiri. Fungsi pajak hanya dititik beratkan pada pemasukan uang yang sebesar-besarnya demi kepentingan pemerintah kolonial Belanda. Pada saat itu, pemungutan pajak dirasakan sebagai beban yang memberatkan. Membayar pajak hanya merupakan kewajiban semata-mata yang harus dilaksanakan.

Setelah kemerdekaan, pemerintah Indonesia melakukan perubahan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan baik yang berupa

⁴ Bambang Waluyo, *Tindak Pidana Perpajakan*, Penerbit Pradnya Paramita, Jakarta, 1994, halaman 5.

penambahan atau penyesuaian terhadap undang-undang perpajakan peninggalan kolonial Belanda. Undang-undang baru ataupun perubahan-perubahan itu disesuaikan dengan suasana dan jiwa kemerdekaan dan tentu saja disesuaikan dengan perekonomian dan dianggap cukup memadai saat itu. Undang-undang tersebut yakni :

- a. Undang-undang Nomor 11 Drt Tahun 1957 tentang Peraturan Umum pajak Daerah (LN 1957 Nomor 56, TLN 1287) yang dengan Undang-undang Nomor 1 tahun 1961 (LN 1961 Nomor 3, TLN 2124) telah ditetapkan menjadi Undang-undang.
- b. Undang-undang Nomor 35 tahun 1953 Tentang Penetapan Undang-undang Darurat Nomor 19 tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan (LN 1951 Nomor 94) sebagai undang-undang (LN 1953 Nomor 85 , TLN 489) terakhir dirubah dengan Undang-undang Nomor 2 Tahun 1968.
- c. Undang-undang Nomor 19 Tahun 1959 Tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa (LN Tahun 1959 Nomor 63, TLN Nomor 1850)
- d. Undang-undang Nomor 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (LN Tahun 1967 Nomor 1, TLN 2818).
- e. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1967 jo Peraturan Pemerintah Nomor 11 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925 (LN Tahun 1967 Nomor 18 TLN 2827) yang lebih dikenal dengan nama MPS dan MFO.

- f. Undang-undang Pajak Penjualan 1951 (LN Tahun 1968 Nomor 14 TLN Nomor 2847).
- g. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1968 Tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (LN Tahun 1968 No 33 TLN Nomor 2853).

Kemudian pada tahun 1970 dilakukan perubahan pada beberapa undang-undang perpajakan yang disesuaikan dengan keadaan perekonomian yang termuat pada undang-undang sebagai berikut :

- a. Undang-undang Nomor 18 Tahun 1970 dilakukan perubahan dan tambahan Pajak Perseroan 1925 (LN Tahun 1970 Nomor 43 TLN 2940)
- b. Undang-undang Nomor 9 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 (LN Tahun 1970 Nomor 44 TLN Nomor 2941).
- c. Undang-undang Nomor 10 Tahun 1970 Tentang Pajak atas Bunga, Deviden dan Royalti 1970 (LN 1970 Nomor 45 TLN Nomor 2942) yaitu Perubahan dan Tambahan Undang-undang Pajak Deviden 1959.
- d. Undang-undang Nomor 11 Tahun 1970 Tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang Nomor 1 Tahun 1967 Tentang Penanaman Modal Asing (LN Tahun 1970 Nomor 46 TLN Nomor 2943).
- e. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1970 Tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1968 Tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (LN Tahun 1970 Nomor 47, TLN Nomor 2944).

Dari sejarah perundang-undangan perpajakan sebagaimana telah disebutkan di atas, memperlihatkan kepada kita semua bahwa pajak merupakan

fenomena yang universal. Sebagaimana dengan adagium Romawi "Ubi Societas Ibi Ius" di mana ada masyarakat di situ ada hukum, dapat dianalogika dengan pajak. Sebagaimana dikemukakan oleh Rochmat Soemitro bahwa pajak adalah gejala masyarakat.⁵ Jika tidak ada masyarakat tidak akan ada pajak. Hal ini disebabkan karena masyarakat adalah kumpulan manusia yang pada suatu waktu berkumpul di suatu tempat (untuk jangka waktu pendek atau untuk jangka waktu panjang) dengan tujuan tertentu. Menurut beliau, Desa, Negari, Negara adalah masyarakat yang mempunyai tujuan bersama tertentu. Bangsa Indonesia setelah bertekad dan berikrar untuk mendirikan negara (masyarakat) untuk jangka waktu yang panjang untuk tujuan tertentu dengan Pancasila sebagai dasar falsafahnya. Kelangsungan hidup negara juga berarti kelangsungan hidup masyarakatnya. Biaya hidup negara adalah untuk kelangsungan alat-alat negara, administrasi negara, lembaga negara dan seterusnya yang harus dibiayai dari penghasilan negara.

Penghasilan negara adalah berasal dari rakyatnya melalui pungutan pajak, dan/atau dari hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara itu sendiri (natural resources). Dua sumber itu merupakan sumber yang terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara. Menyadari hal demikian itu, dalam Undang-undang Dasar 1945 Pasal 23 ayat (2) pada bagian Penjelasan disebutkan bahwa : " Betapa caranya rakyat sebagai bangsa akan hidup dan dari mana

⁵ Rochmat Soemitro, *Pengantar singkat Hukum Pajak*, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1992 hal 1. Lihat juga buku *Asas dan Dasar Perpajakan*, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1987, hal 1

didapatnya belanja buat hidup, harus ditetapkan oleh rakyat itu sendiri, dengan perantaraan dewan perwakilannya.

Rakyat menentukan nasibnya sendiri, karena itu juga cara hidupnya.”

Dalam upaya untuk menentukan nasibnya sendiri tersebut ditegaskan oleh pasal di atas sebagai berikut : Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang. Dari ketentuan konstitusi ini terdapat dua hal yang penting yakni pertama, pemungutan pajak yang “diambil” dari masyarakat harus ditujukan untuk keperluan negara. Jadi ditujukan untuk kepentingan umum seperti membangun jalan dan sarana pendidikan serta pertahanan keamanan. Di luar penggunaan tersebut pemanfaatan hasil pajak tidak diperkenankan.⁶ Kedua, pemungutan pajak harus ditetapkan dengan undang-undang.⁷ Dengan demikian tidak diperkenankan pemungutan pajak didasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang. Hal demikian ditetapkan agar segala sesuatu yang memberikan atau meletakkan beban kepada rakyat harus sepengetahuan wakil-wakil rakyat di Dewan Perwakilan Rakyat.

Pemungutan pajak mengurangi penghasilan atau kekayaan individu, tetapi sebaliknya merupakan penghasilan masyarakat yang kemudian dikembalikan lagi kepada masyarakat, melalui pengeluaran-pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan yang akhirnya kembali lagi kepada seluruh masyarakat

⁶ Dalam Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) perolehan pajak 90 % dikembalikan kepada daerah darimana PBB itu dipungut.

⁷ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Penerbit Eresco, Bandung, 1987 hal 7. Menurut beliau tidak mungkin ada pajak yang dipungut berdasarkan Keputusan Presiden atau berdasarkan Peraturan Pemerintah atau berdasarkan Peraturan-peraturan lain yang lebih rendah.

yang bermanfaat bagi rakyat. Dengan demikian berarti pula bahwa pemungutan pajak tidak mendapatkan prestasi yang langsung sebagai kontra prestasi atas pembayaran pajak. Dengan demikian pajak itu erat kaitannya dengan kepentingan umum. Kewajiban perpajakan tidak dapat dikaitkan dengan adanya imbalan yang secara langsung dapat ditunjukkan. Oleh karena itu di Inggris dikenal adanya falsafah yang berbunyi : No Taxation Without Representation, begitu juga di Amerika : Taxation without Representation is Robbery.⁸ Falsafah yang dianut di Indonesia secara kebetulan dan secara terpisah sama dengan falsafah negara-negara maju.

Berdasarkan falsafah Pancasila, pemungutan pajak harus bersifat kekeluargaan dan kegotong-royongan. Rasa kekeluargaan itu akan nampak dalam peraturan bangsa Indonesia, bahwa bangsa Indonesia sebagai keluarga besar yang kelangsungan hidupnya dijamin oleh setiap anggota masyarakat Negara Republik Indonesia. Sebahagian besar biaya itu berasal dari pajak, ditambah dengan penghasilan dari sumber kekayaan alam yang terdapat di bumi Indonesia, yang menjadi milik bangsa Indonesia, yang dikuasai oleh pemerintah Republik Indonesia atas nama seluruh rakyat Indonesia. Begitu juga sifat gotong-royong yakni usaha bersama untuk membiayai kepentingan umum. Rakyat memberikan

⁸ Bagi kita Indonesia, falsafah demikian telah tersirat dalam penjelasan Pasal 23 ayat (2) sebagaimana telah dikutip di muka.

baktinya berupa uang dengan tiada mendapatkan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran untuk kepentingan masyarakat yang akhirnya juga mencakup kepentingan umum.

1. Beberapa Pengertian tentang Pajak

Guna memberikan pemahaman, di bawah ini diberikan beberapa pengertian (definisi) tentang pajak, misalnya Adriani memberikan definisi sebagai berikut :⁹

Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan (garis miring dari penulis).

Begitu juga Rochmat Soemitro,¹⁰ memberikan batasan sebagai berikut :Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan Undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapatkan jasa timbal (kontra prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang dipergunakan untuk membayar pengeluaran umum (cetak miring oleh penulis). Selanjutnya dikatakan bahwa :”Dapat dipaksakan” artinya : bahwa bila hutang pajak tidak dibayar, hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan; terhadap pembayaran pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi. ¹¹

⁹ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1982, cetalam ke – X hal 2

¹⁰ ibid

¹¹ ibid.

Sebagai perbandingan dapat pula dikemukakan definisi yang diberikan oleh Edwin RA Seligman yakni : ¹² "Tax is compulsory controbution from the person, to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred".

Dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pajak memiliki unsur-unsur sebagai berikut :

1. Iuran dari sektor swasta kepada sektor negara, artinya bahwa yang berahak melakukan pemungutan pajak adalah negara, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Sedangkan yang dipungut adalah pihak swasta dalam pengertian secara luas.
2. Berdasarkan undang-undang, artinya bahwa walaupun negara mempunyai hak untuk memungut pajak, namun pelaksanaannya harus memperoleh persetujuan dari wakil-wakil rakyat yaitu dengan menyetujui undang-undang. Oleh karena pemungutan pajak berdasarkan undang-undang berarti pelaksanaannya dapat dipaksakan.
3. Tanpa imbalan dari negara yang secara langsung dapat ditunjuk secara individual, artinya bahwa imbalan atau kontraprestasi oleh ngara atas pembayaran pajak tersebut tidak diperuntukkan bagi rakyat secara individual

¹² ibid halaman 3

dan tidak dapat dihubungkan secara langsung dengan besarnya pajak.

4. Untuk membiayai pengeluaran pemerintah baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan.¹³

Dari keempat ciri di atas, ciri yang kedua merupakan ciri yang paling menonjol dalam negara modern, karena pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah tersebut selalu dilakukan berdasarkan peraturan yang terlebih dahulu telah mendapatkan persetujuan dari rakyat. Dengan perkataan lain, pemungutan pajak hanya dapat dilakukan bila didasarkan pada undang-undang agar tercapai **keadilan dan kepastian hukum**.

Terciptanya keadilan dan kepastian hukum merupakan tujuan hukum pada umumnya. Di bidang perpajakan, tujuannya yakni membuat keadilan dalam soal pemungutan pajak.¹⁴ Asas keadilan ini harus senantiasa dipegang teguh, baik dalam prinsip mengenai perundang-undangannya, maupun dalam praktik sehari-hari; inilah sendi pokok yang seharusnya diperhatikan baik-baik oleh setiap negara untuk melancarkan usahanya mengenai pemungutan pajak. Maka dari itu syarat mutlak bagi pembuat undang-undang (pajak), menjadi syarat mutlak bagi aparaturnya setiap pemerintah yang berkewajiban melaksanakannya, adalah pertimbangan-pertimbangan dan perbuatan-perbuatan yang adil pula.

Dalam mencari keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan

¹³ Muqoddim, **Dasar-dasar Hukum Pajak**, Pembaharuan Perpajakan Nasional Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan, Bagian Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta, 1991, halaman 2.

¹⁴ Santoso Brotodihardjo, op cit hal 23. Lihat pula Rochmat Soemitre, op cit hal 33.

merata. Pada abad ke 18, Adam Smith melancarkan ajarannya sebagai asas pemungutan pajak yang dinamainya : The Four Maxims, agar supaya peraturan pajak itu adil harus memenuhi empat syarat yaitu :¹⁵

- a. Equality dan Equity;
- b. Certainty;
- c. Convenience of Payment;
- d. Economic Collection

Ad. a. Equality atau kesamaan mengandung arti bahwa keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Sebagai contoh dalam pajak penghasilan, bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama dikenakan pajak yang sama, melainkan orang yang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama yang akan dikenakan pajak yang sama. Di sini penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak dikurangi dengan PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) yang jumlahnya bagi setiap orang tidak sama, bukan susunan keluarga yang menentukan, melainkan pengeluaran-pengeluaran yang mutlak untuk kebutuhan hidup primer bagi keluarga Wajib Pajak. Kalau jumlah keluarga yang menjadi tanggungan Wajib Pajak, maka jumlah pengeluaran untuk kebutuhan primer akan banyak juga dibandingkan dengan Wajib Pajak yang tidak mempunyai tanggungan keluarga atau jumlah keluarganya kecil. Equality atau kesamaan dalam pajak disebut juga non discrimination, sehingga orang asing dan warga negara Indonesia yang berada dalam keadaan yang sama

¹⁵ Subyakto Indra Kusuma, **Mengenal Dasar-dasar Perpajakan**, Penerbit Usaha Nasional, Surabaya, 1988 hal 20.

akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar. Penyusunan undang-undang harus memenuhi syarat perundang-undangan dan menganut sistem tertentu dan diutamakan kepada keadilan dan kepastian hukum. Kepastian hukum berarti bahwa makna kalimat dan makna istilah harus tepat, tegas dan tidak ambigius atau mengandung arti ganda, ataupun memberi kesempatan untuk ditafsirkan lain dari pada yang dimaksud oleh pembuat undang-undang.¹⁶ Kepastian hukum tergantung pada susunan kalimat dan penggunaan istilah yang tepat. Penggunaan istilah hukum yang sudah dibakukan akan menambah kepastian hukum.

Equity atau keadilan dalam hukum dapat berfungsi sebagai :

1. jus adjuvandi untuk menyesuaikan hukum; *apakah sama pengertian? ya dlm Equality*
2. jus supplendi untuk menambah hukum;
3. jus corrigendi untuk mengoreksi hukum.

Mungkin suatu ketentuan hukum dalam undang-undang secara umum sudah dirasa adil karena sudah memenuhi syarat yang sama, diperlakukan secara sama (equality). Tetapi ada kalanya bahwa apa yang adil secara umum, belum tentu adil dalam kasus tertentu. Oleh sebab itu pengertian keadilan adalah pengertian yang relatif dan bergantung pada tempat, waktu dan ideologi yang melandasinya. Karena apa yang dianggap adil di Indonesia pada waktu ini, belum tentu adil di masa lampau atau masa mendatang. Apa yang adil di Indonesia pada waktu ini menurut Pancasila, belum tentu adil menurut ideologi lain.

Ad.b. Certainty atau kepastian hukum adalah tujuan setiap undang-undang. Dalam membuat undang-undang dan peraturan-peraturan yang mengikat umum, harus

¹⁶ Rochmat soemitro, op cit hal 16

diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang adalah jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberi peluang untuk ditafsirkan lain. Kepastian hukum banyak tergantung kepada susunan kalimat, susunan kata dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Untuk mencapai tujuan tersebut penggunaan bahasa hukum secara tepat sangat diperlukan. Karena bahasa hukum adalah juga bahasa Indonesia., maka kepastian hukum juga banyak tergantung kepada penggunaan bahasa Indonesia yang baik dan benar. Penggunaan bahasa Indonesia tunduk pada norma-norma bahasa yang sudah baku.

Dalam menyusun undang-undang yang baik perlu terlebih dahulu dikuasai asas-asas hukum yang sudah diterima secara umum oleh kalangan orang yang berprofesi hukum, seperti :¹⁷

- Lex specialis derogat lex generalis,
- Lex posterior derogat lex priori,
- Pacta sunt servanda,
- Lex locus contractus,
- Nulla poena sine privilegia lege
- Non diskriminasi,
- Asas Domisili, Sumber, Kebangsaan,
- Asas Kejegagan,
- Asas Kontinuitas,
- Asas Keadilan dan sebagainya.

¹⁷ ibid

Disamping itu penyusunan undang-undang wajib memahami cara-cara dan teknik penyusunan peraturan perundang-undangan dan untuk itu perlu dikuasai legal drafting dan legalistic drafting.

Dalam pemberian definisi harus dijaga supaya tidak terdapat kekosongan atau loopholes yang masih dapat diselundupi. Harus diperhatikan juga jangan sampai memberikan definisi yang terlalu luas, melainkan seberapa boleh diberikan definisi yang sempit dan tepat. Sistem memperluas dan mempersempit definisi harus diberikan dalam undang-undang yang mudah dimengerti. Uraian yang limitatif lebih diutamakan daripada uraian yang enunsiatif. Kata-kata “seperti”, “diantaranya”, “antara lain”, bila digunakan dalam teks undang-undang akan menambah ketidak pastian hukum. Bila mengenai sesuatu perlu diberikan penafsiran hal ini sebaiknya dilakukan secara otentik, artinya penafsiran itu dilakukan oleh pembuat undang-undang sendiri dalam undang-undang yang bersangkutan, yaitu dalam Pasal 1 yang memuat arti dan istilah-istilah secara umum, atau diberikan dalam pasal-pasal khusus yang bersangkutan.

Ad. c. Convenience of Payment. Pajak harus dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat Wajib Pajak mempunyai uang, ini akan mengenakan wajib pajak (convenience). Tidak semua wajib pajak mempunyai convenient yang sama, yang mengenakan baginya untuk membayar pajak. Karyawan, buruh, pegawai akan lebih mudah membayar pajak pada saat menerima gaji, upah atau honorarium, apakah setiap bulan ataukah setiap minggu atau setiap hari. Lain halnya dengan seorang petani, ia akan lebih mudah diminta untuk membayar pajak setelah panen dan setelah hasil panen dijual daripada pada waktu ia mulai menanam. Seorang

pedagang lebih mudah membayar pajak pada waktu ia menerima pembayaran dari debiturnya atau kliennya. Seorang yang menerima deviden atau bunga, lebih mudah membayar pajak pada saat ia menerima deviden atau pada saat ia menerima bunga.

Convenience of Payment ini berguna untuk memudahkan wajib pajak, untuk membayar pajak, sedang bagi pemerintah berguna agar selama tahun berjalan sudah mendapatkan pemasukan uang pajak dari tahun yang bersangkutan, tanpa menunggu sampai tahun pajak lampau.

Ad. d. Economic Collection. Syarat ini bertalian dengan biaya pemungutan. Dalam membuat undang-undang pajak baru, para konseptor wajib mempertimbangkan biaya pemungutan harus relatif lebih kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk. Tentunya tidak ada artinya memungut pajak baru, yang hasilnya sebagian besar akan habis untuk biaya pemungutan, sehingga hanya sebahagian kecil saja yang masuk ke dalam kas negara.

Sebagai contoh Pasal 16 ICW menentukan bahwa peraturan pajak baru yang memungut pajak, menambah pajak atau mengurangi pajak belum dapat diberlakukan sebelum akibat penambahan atau pengurangan pajak dimasukkan ke dalam anggaran pendapatan negara. Dalam Pasal 17 juga ditentukan bahwa semua pengurangan atau penghapusan pajak harus dilakukan sesuai dengan cara yang ditentukan dalam undang-undang.

Di masa lampau melalui ketentuan Undang-undang Nomor 3 Tahun 1957, beberapa pajak pemerintah pusat diserahkan kepada pemerintah daerah, antara lain PRT (Pajak Rumah Tangga), PKB (Pajak Kendaraan Bermotor),

Vervonding dan Pajak Bangsa Asing. Beberapa daerah yang menerima penyerahan ini tidak memungut pajak bangsa asing sehingga kalau pajak ini dipungut oleh Pemerintah Daerah, biaya pemungutan akan lebih besar dari pada pajak yang akan diperoleh. Berdasarkan prinsip economic of collection, Pajak Bangsa Asing itun tidak dipungut.

Di samping syarat sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith di atas, dalam literatur masih ada syarat-syarat yang harus dipenuhi yaitu :¹⁸

- a. Syarat Yuridis
- b. Syarat Ekonomis
- c. Syarat Finansial
- d. Syarat Sosiologis.

Ad. a. syarat Yuridis. Yakni bahwa undang-undang pajak yang normatif harus memberikan kepastian hukum. Dalam syarat yuridis ini termasuk pula keharusan untuk memperhatikan hirarchie, artinya undang-undang tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang kedudukannya lebih tinggi dari undang-undang yaitu Undang-undang Dasar dan Ketetapan MPR yang merupakan norma yang mengikat umum dan sudah barang tentu tidak boleh bertentangan dengan Pancasila yang merupakan falsafah negara. Juga harus diperhatikan, bahwa suatu undang-undang yang kedudukannya sama jangan sampai memasuki bidang lain yang ada di luar sektor jangkauannya. Umpamanya undang-undang pajak yang

¹⁸ Bandingkan dengan Mardiasmo, *Perpajakan*, Penerbit andi Yogyakarta, 2000, cet ke delapan hal 2 –3 yang membedakan atas :

- 1. pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan)
- 2. pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis)
- 3. Tidak mengganggu perekonomian (syarat ekonomis)
- 4. Pemungutan pajak harus efisien (syarat finansil)

ada di sektor keuangan jangan memasuki sektor perdagangan, imigrasi dan sebagainya. Atau memberikan ketentuan-ketentuan yang mengadakan perubahan dalam sektor itu, sedangkan sektor itu ada di bawah departemen lain. Jika ketentuan itu pada sektor yang sama dan ketentuan yang baru mengenai hal yang sama saling bertentangan, maka ketentuan yang dibuat terakhir lebih kuat dari ketentuan yang lama, berdasarkan adagium *lex posterior derogat lex anterior*, meskipun dalam ketentuan yang lama, dengan adanya ketentuan yang baru itu dicabut atau tidak diberlakukan lagi. Sebaliknya suatu undang-undang harus tegas bila hendak mencabut atau mengubah suatu ketentuan dengan menyebutkan pasal dan ayat yang dirubah.

Untuk ketegasan dan kepastian hukum, hal-hal demikian perlu mendapatkan perhatian yang besar dari pembuat undang-undang. Ketentuan yang dimuat dalam undang-undang hanya dapat dirubah, ditambah, dicabut dengan ketentuan undang-undang atau dengan peraturan yang lebih tinggi kedudukannya. Tidak mungkin ketentuan undang-undang dicabut, dirubah atau ditiadakan dengan peraturan yang lebih rendah. Tidak dapat dibenarkan bila ketentuan undang-undang pajak dibuat dengan Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden atau Keputusan Menteri Keuangan. Di masa lampau, lebih-lebih di zaman Orde Lama hal ini banyak terjadi, yang perlu mendapat perhatian dari pembuat undang-undang. Sebab bila hal demikian benar-benar terjadi maka kepastian hukum akan tidak terjamin.

Ketentuan yang bagaimana yang harus dituangkan dalam bentuk undang-undang?. Menurut Rochmat Soemitro yakni ketentuan yang bersifat hukum materiel, yaitu ketentuan :

1. Yang mengenai subyek pajak, syarat-syarat agar seseorang menjadi subyek pajak, pembagian subyek pajak dan sebagainya.
2. Yang mengenai Obyek Pajak, apa yang dijadikan obyek pajak dan apa syarat-syaratnya, bagaimana definsinya, di mana letak batas-batasnya, apa yang bukan merupakan obyeknya.
3. Yang mengenai tarif pajak, berapa besarnya, dalam hal mana tarif itu diterapkan, bila mana tarif tidak diterapkan.

Ketentuan mengenai tiga hal di atas mutlak dituangkan dalam bentuk undang-undang, sedangkan ketentuan yang sifatnya hukum pajak formil tidak mutlak harus dituangkan dalam bentuk undang-undang akan tetapi tidak ada larangannya untuk menuangkan ketentuan-ketentuan hukum pajak formal di dalam ketentuan undang-undang.

Ad. b. Syarat Ekonomis. Pajak merupakan pungutan atau peralihan kekayaan dari rakyat kepada penguasa tanpa ada imbalannya yang secara langsung dapat ditunjuk. Pajak mengurangi penghasilan individu yang tidak ada imbalannya, sehingga mengurangi harta Wajib Pajak, dengan sendirinya mengurangi daya belinya. Jika daya belinya berkurang, hal ini berarti mengurangi kemampuan untuk memenuhi kebutuhannya.

Pengurangan penghasilan Wajib Pajak sudah barang tentu mempunyai dampak pada ekonomi individu. Setiap individu harus memperhitungkan itu, jangan

sampai pajak tersebut merupakan beban yang sekonyong-konyong sehingga pola konsumsi Wajib Pajak harus dirubah.

Dalam memungut pajak, pemerintah harus benar-benar memperhatikan dampak ini, jangan sampai pajak merupakan pengutan yang sangat berat bagi individu yang bersangkutan. Sehingga tidak sesuai dengan daya pikul individu atau sangat menghambat perekonomian, menghambat arus barang, menghambat arus modal atau menghambat arus teknologi. Tidak hanya dalam hubungan dalam negeri, akan tetapi juga dalam hubungan luar negeri. Munculnya pajak ganda yang memberatkan Wajib Pajak harus dihindarkan, kalau benar-benar sudah terjadi, harus dihapuskan.

Pajak merupakan sarana yang ampuh untuk mempengaruhi keadaan ekonomi suatu negara. Pajak dapat juga digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu di bidang ekonomi. Misalnya untuk memberikan proteksi pada industri tertentu dari persaingan barang-barang produksi luar negeri/import.¹⁹

Ad. c. Syarat Finansial. Pajak dipungut untuk memasukkan uang ke kas negara. Dalam hal ini perlu dipertimbangkan apakah pemungutan pajak akan memasukkan uang yang cukup ke kas negara atau apakah biaya pemungutan itu tidak terlampau besar sehingga uang pajak yang masuk ke kas negara terlampau kecil.

Ad. d. Syarat Sosiologis. Pajak adalah gejala sosial, artinya pajak hanya terdapat dalam masyarakat, oleh karena itu pajak dipungut untuk kepentingan masyarakat.

¹⁹ Dalam teori dibedakan fungsi pajak atas :

- a. Fungsi Budgeter
- b. Fungsi Regulerent, fungsi yang disebut di atas termasuk dalam jenis ini.

Pajak harus dipungut sesuai dengan kebutuhan masyarakat dengan memperhatikan keadaan dan situasi masyarakat pada waktu itu. Apabila dalam masyarakat ada suatu kepentingan yang harus dibiayai, maka cara yang paling tepat adalah dengan hasil pajak, kecuali apabila masyarakat yang bersangkutan itu memperoleh penghasilan lain dari sumber alam seperti minyak, gas bumi, tambang emas dan sebagainya.

Apa yang dipaparkan di atas secara implisit telah mengetengahkan landasan pembenaran pemungutan pajak, atau dengan kata lain memaparkan dasar falsafah pemungutan pajak. Secara teoritis terdapat teori-teori yang membenarkan pemungutan pajak yakni :²⁰

a. Teori Asuransi.

Menurut Teori ini, pajak itu diibaratkan sebagai suatu premi asuransi yang harus dibayar oleh setiap orang karena orang tersebut telah mendapatkan perlindungan atas hak-haknya dari pemerintah. Dalam hal ini pembayaran pajak dianggap sama dengan pembayaran premi asuransi.

Teori ini tidak mempunyai banyak pendukung karena tidak sesuai dengan kenyataan dan pula tidak sesuai dengan sifat-sifat pajak. Jika hak seseorang benar-benar dilanggar oleh orang lain, pemerintah sebagai “asuradur” tidak akan membayar ganti rugi kepada orang yang dirugikan. Kelemahan teori ini adalah bahwa premi yang dibayarkan oleh wajib pajak adalah sebagai imbalan dari perlindungan yang diberikan kepadanya yang sebenarnya bertentangan

²⁰ Rimsky K. Judisseno, *Perpajakan*, Penerbit Gramedia Pustaka Utama, Edisi Revisi, Jakarta, 1999 hal 18.

dengan sifat pajak. Justru pajak sesuai dengan tujuannya, tidak memberikan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk.

b. Teori Daya Pikul

Menurut teori ini, setiap orang wajib membayar pajak sesuai dengan daya pikul masing-masing.

Menurut de Langen, gaya pikul adalah besarnya kekuatan seseorang untuk dapat mencapai pemuasan kebutuhan setinggi-tingginya setelah dikurangi dengan “yang mutlak untuk kebutuhannya yang primer”.²¹ Gaya pikul adalah kekuatan untuk membayar pajak kepada negara, setelah kekuatan orang yang bersangkutan dikurangi dengan “minimum kehidupan”. Pada pihak lain AJ Cohen Stuart, menyamakan gaya pikul dengan sebuah jembatan, yang pertama-tama haruslah dapat memikul bobotnya sendiri, sebelum dicoba membebaninya dengan sesuatu. Keadilan dan keabsahan negara dalam memungut pajak dari warganya, didasarkan pada kemampuan dan kekuatan masing-masing anggota masyarakatnya dan bukan pada besar kecilnya kepentingan. Jadi yang dimaksud dengan kemampuan dan kekuatan dari warganya adalah kemampuan untuk memikul beban kehidupan lainnya, seperti tanggungan pasangan hidup, keturunan dan tanggungan serta biaya operasional hidup lainnya.

c. Teori Kepentingan

²¹ Santoso Brotodihardjo, op cit, hal 67.

Teori ini mengukur besarnya pajak sesuai dengan besarnya kepentingan wajib pajak yang dilindungi. Jadi, lebih besar kepentingan yang dilindungi, maka lebih besar pajak yang harus dibayar.

Keadilan yang menjadi penekanan dalam teori ini, yakni keadilan dan keabsahan pemungutan pajak berdasarkan kepentingan masyarakat dalam suatu negara. Masyarakat membutuhkan keamanan, fasilitas sosial seperti sekolah, rumah sakit, jalan, saluran irigasi dan banyak kepentingan lain yang sangat dibutuhkan masyarakat dari negaranya. Dengan demikian sudah selayaknya jika masyarakat menunaikan kewajiban perpajakannya kepada negara karena negara sudah mengeluarkan biaya untuk semua fasilitas umum tersebut.

Seharusnya masyarakat mempunyai kepentingan yang sangat besar dalam arti manfaat yang diterimanya juga mempunyai kewajiban perpajakan yang besar pula, tetapi bagaimana mungkin seorang petani yang miskin dan nota bene membutuhkan perlindungan dan jaminan sosial yang lebih besar dapat memberikan pajak yang lebih besar, sementara mereka yang sudah cukup mapan untuk menghidupi diri sendiri dalam hal perlindungan dan jaminan sosial memberikan pajak yang sedikit. Mengingat dilema yang muncul dari teori ini, pemerintah melakukan pungutan pajak secara progresif terhadap warganya yang lebih mapan dengan harapan dapat memperkecil jurang antara si miskin dan si kaya. Esensi yang lebih penting dari teori kepentingan ini, demi keadilan dan keabsahan pemungutan pajak, adalah dasar keadilan pemungutan pajak adalah karena orang-orang mempunyai kepentingan pada

negara dan untuk itu dibutuhkan biaya yang tidak sedikit yang penyelenggaraannya dikumpulkan melalui pajak.

d. Teori Daya Beli

Teori ini menekankan bahwa negara adalah penyelenggara berbagai kepentingan yang mendukung kesejahteraan masyarakat dan negara. Berdasarkan pengertian itulah, negara memiliki keadilan dan keabsahan dalam melakukan pemungutan pajak dari masyarakatnya. Keadilan dan keabsahan pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara ini lebih cenderung melihat aspek akibat yang baik terhadap kedua belah pihak, sehingga dapat memanfaatkan kekuatan dan kemampuan beli (daya beli) masyarakat untuk kepentingan negara yang pada akhirnya akan dikembalikan atau disalurkan kembali kepada masyarakat. Pajak yang berasal dari rakyat, kembali lagi kepada masyarakat, tanpa dikurangi sesenpun, sehingga pajak ini hanya berfungsi sebagai pompa mobil kebakaran, menyedot uang dari rakyat yang akhirnya dikembalikan lagi kepada masyarakat untuk kesejahteraan. Teori ini menitik beratkan pada fungsi mengatur dari pungutan pajak.²²

e. Teori Kewajiban Pajak Mutlak.

Teori ini didasarkan pada "Orgaantheorie" dari Otto von Gierke yang menyatakan bahwa negara itu merupakan satu kesatuan, yang di dalamnya setiap warga negara terikat. Tanpa ada "organ" atau lembaga itu individu tidak mungkin dapat hidup. Lembaga itu oleh karena memberi hidup kepada warganya, dapat membebani setiap anggota masyarakatnya dengan kewajiban-

²² Hamdan Aini, *Perpajakan*, Penerbit Bumi Aksara, Jakarta, 1991, hal 4

kewajiban antara lain kewajiban membayar pajak, kewajiban ikut mempertahankan hidup masyarakat/negara dengan milisi/wajib militer. Lembaga selaku organ mempunyai kekuasaan terhadap anggota masyarakat yang mutlak dan sebaliknya anggota masyarakat mempunyai kewajiban mutlak antara lain pajak yang tidak dapat ditawar-tawar lagi. Berdasarkan pemikiran demikian, maka pungutan pajak walaupun membebankan individu, dapat dibenarkan.

f. Teori Pembenaan Pajak Menurut Pancasila²³

Pancasila mengandung sifat kekeluargaan dan gotong royong.

Gotong royong adalah usaha yang dilakukan secara bersama, tanpa diberi imbalan, yang ditujukan untuk kepentingan umum atau kepentingan bersama, seperti membuat jalan umum, menjaga keamanan daerah dan sebagainya. Pajak adalah salah satu bentuk gotong royong yang tidak perlu disyaratkan, melainkan sudah hidup dalam masyarakat Indonesia yang hanya perlu dikembangkan lebih lanjut. Pembayaran pajak dalam rangka pemikiran ini merupakan sesuatu yang tidak sukar pembenaannya. Berdasarkan Pancasila, pemungutan pajak dapat dibenarkan karena pembayaran pajak dipandang sebagai uang yang tidak keluar dari lingkungan masyarakat tempat Wajib Pajak hidup. Jadi akhirnya untuk diri sendiri, individu dalam hal ini tidak dapat dilihat terlepas dari masyarakat dan lingkungannya. Hak Asasi individu dihormati dan hanya dapat dikurangi demi kepentingan umum.

²³ Teori ini dikemukakan oleh Rochmat Soemitro, Lihat dalam bukunya di atas, op cit hal 31.

2. Tax Reform

Sebagaimana telah dikemukakan di atas, pajak merupakan gejala masyarakat, oleh karena itu tidak ada masyarakat tanpa pajak bahkan semakin maju masyarakat, semakin banyak kebijakan perpajakan yang dikeluarkan oleh pemerintah. Pajak merupakan potensi yang tidak ada habis-habisnya. Berbeda dengan sumber daya alam atau bantuan luar negeri. Semakin makmur tingkat kehidupan masyarakat suatu negara, semakin potensial pada kemakmuran itu untuk dikenakan pajak. Sesuai dengan prinsip negara kesejahteraan (Welfare State), ciri khas yang melekat dalam negara yang bersangkutan yakni terdapatnya pertimbangan tanggung jawab antara pemerintah dan masyarakat untuk memelihara kelangsungan hidup negara itu. Teori pembenaran pungutan pajak sebagaimana dikemukakan di atas, memperlinatkan bahwa warga masyarakat sebagai subyek pajak dibebani kewajiban untuk mempertahankan kelangsungan hidup bangsanya dengan memberikan sebagian kekayaannya untuk disumbangkan kepada negara. Sejak zaman pemerintah kolonial, pengaturan perpajakan telah digariskan, akan tetapi baru pada tahun 1983 kita mempunyai suatu sistem perpajakan nasional yang berdasarkan landasan falsafah Pancasila.²⁴ Pembaharuan undang-undang perpajakan nasional (Tax Reform) dilatar belakangi oleh alasan sebagai berikut :

²⁴ Sebagaimana diuraikan, pemerintah Belanda telah mengeluarkan undang-undang perpajakan, akan tetapi pertimbangan politik dikeluarkannya undang-undang tersebut tidak lepas dari politik negara penjajah. Begitu pula perubahan dalam undang-undang perpajakan pada tahun 1970, merupakan perubahan dan penambahan terhadap undang-undang pajak sebelumnya.

1. Sangat lemahnya peraturan dan perundang-undangan sebagai akibat warisan zaman kolonial. Peraturan perpajakan sebelumnya juga tidak memperhatikan asas serta aspek pemerataan, keadilan, kepastian hukum dan pertumbuhan ekonomi;
2. Citra pajak dan aparat pajak kurang baik;
3. Sikap masyarakat apatis dan berprasangka jelek;
4. Jumlah Wajib Pajak selama 38 Tahun Indonesia merdeka hanya 435.517;
5. Penerimaan pajak pada tahun 1983/1984 Rp. 2,9 Trilyun.

Di samping situasi perpajakan yang demikian, pada dasawarsa 1980-an situasi perekonomian nasional sedang menghadapi kendala antara lain:

- a. Terjadinya penurunan tingkat inflasi;
- b. Penurunan tingkat pertumbuhan ekonomi;
- c. Nilai perdagangan dunia kurang meningkat,
- d. Harga barang-barang primer yang semakin merosot;
- e. Arus dana luar negeri ke negara berkembang menurun,

Selain kendala-kendala internasional di atas, kita menghadapi kendala internal yakni :

- a. Pertumbuhan ekonomi yang rendah dibandingkan dengan dasawarsa 1970-an;
- b. Neraca pembayaran yang kurang baik dibanding situasi sebelumnya;
- c. Daya saing produksi Indonesia yang masih lemah;
- d. Iklim usaha yang harus diakui memang masih kurang mendukung, sehingga diperlukan tindakan regulasi.

Kendala-kendala tadi mendorong pemerintah untuk melakukan berbagai kebijaksanaan yang mampu mengangkat perekonomian nasional ke tingkat yang lebih baik. Langkah-langkah dasar yang diambil salah satunya adalah pembaharuan sistem perpajakan nasional pada tahun 1983 dan tahun 1985. Berupa lahirnya 5 undang-undang di bidang perpajakan. Dalam bagian "Menimbang" pada Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983, begitu juga Menteri Keuangan kala itu mengemukakan bahwa :

Sekalipun telah berulang kali diadakan perubahan, tambahan dan penyesuaian atas perundang-undangan pajak yang berlaku, namun ternyata perubahan, tambahan dan penyesuaian yang telah dilaksanakan tersebut dirasakan belum juga dapat memenuhi aspirasi rakyat banyak dan kebutuhan pembangunan nasional tahun ke-empat, ke-lima dan seterusnya. Hal ini disebabkan karena perubahan, tambahan dan penyesuaian yang dilakukan bersifat penyempurnaan saja, sedangkan sistem intinya masih berlandaskan falsafah dan tata cara pemungutan pajak warisan zaman kolonial.

Dalam setiap undang-undang yang disahkan mesti disebutkan alasan-alasan atau pertimbangan dikeluarkannya undang-undang tersebut. Adapun pertimbangan tersebut pada pokoknya berisi :²⁵ Pertama, Negara Republik Indonesia sebagai Negara Hukum berdasarkan Undang-undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, karena itu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya yang merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional; Kedua, sistem perpajakan yang merupakan landasan pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku, tidak sesuai lagi dengan tingkat kehidupan sosial ekonomi masyarakat Indonesia baik dari segi kegotong

²⁵ Lihat bagian Konsideran Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983

royongan nasional maupun dalam laju pembangunan nasional yang telah dicapai. Ketiga, sistem perpajakan yang tertuang di dalam ketentuan perpajakan yang berlaku selama ini belum dapat menggerakkan peran serta semua dalam lapisan subyek pajak yang besar peranannya dalam meningkatkan penerimaan dalam negeri dan sangat diperlukan guna mewujudkan kelangsungan dan peningkatan pembangunan nasional.

Melalui pembaharuan undang-undang perpajakan nasional ini, tujuan yang hendak dicapai yakni :

- a. **Kesederhanaan**, yaitu agar undang-undang perpajakan mudah dilaksanakan oleh wajib pajak maupun petugas pajak, sehingga walaupun tarifnya lebih rendah dibandingkan dengan tarif yang berlaku berdasarkan undang-undang pajak lama, diperkirakan dapat memberikan penerimaan lebih besar kepada negara. Kesederhanaan juga berupa penetapan tarif pajak penghasilan yang hanya terdiri dari tiga lapisan yaitu 15 %, 25 % dan 35 %. Pada peraturan pajak lama, tarif pajak pendapatan perusahaan mempunyai 10 lapisan tarif, dari 10 % sampai 50 %. Kesederhanaan juga terlihat pada ketentuan formal yang dituangkan dalam satu undang-undang, tidak setiap undang-undang sebagaimana undang-undang pajak lama.
- b. **Pemerataan**, artinya dengan sistem perpajakan tahun 1983, tidak akan dipungut pajak atas anggota masyarakat yang berpenghasilan rendah. Sistem perpajakan baru mengutamakan pemungutan pajak atas perusahaan-perusahaan besar dan individu-individu berpenghasilan tinggi.

c. **Kepastian Hukum**, ini tercermin dalam hal mengisi dan menyerahkan SPT (Surat Pemberitahuan). Bagi para Wajib Pajak dalam waktu yang ditetapkan harus menyerahkan SPT. Apabila batas waktu tersebut tidak ditepati, Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi. Demikian juga dengan kelambatan membayar pajak, Wajib Pajak juga akan dikenai sanksi administrasi. Dari sisi pemerintah, kepastian hukum itu tercermin dalam tenggang waktu penagihan pajak. Apabila tidak dilakukan tagihan pajak dalam waktu lima tahun, maka hak pemerintah untuk menagih pajak menjadi hilang, kecuali apabila terbukti melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Di samping itu kepastian hukum juga tampak dalam pengajuan keberatan. Apabila dalam jangka waktu dua belas bulan Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan atas keberatan pajak, dengan sendirinya keberatan wajib pajak tersebut dianggap diterima.

Selain dari apa yang telah dikemukakan di atas, Tujuan pembaharuan perpajakan nasional yakni :²⁶

a. Untuk lebih menegakkan kemandirian negara dalam pembiayaan pembangunan nasional dengan jalan lebih menggerakkan lagi segenap kemampuan diri sendiri. Disadari bahwa negara tidak dapat dan tidak sekedar mengandalkan penerimaan negara dari minyak bumi dan gas alam. Oleh karena itu peningkatan penerimaan negara melalui perpajakan dari sumber-sumber di luar minyak bumi dan gas alam;

²⁶ Muqoddim, op cit hal 54.

- b. Penyederhanaan sistem perpajakan, yang mencakup penyederhanaan jenis pajak, penyederhanaan tarif pajak dan penyederhanaan cara pembayaran pajak;
- c. Sistem pembayaran pajak yang adil dan wajar yang berakibat jumlah wajib pajak akan makin luas;
- d. Pembenahan aparatatur perpajakan, baik yang menyangkut prosedur, tata kerja, disiplin maupun mental;
- e. Diharapkan beban pajak akan makin adil dan wajar, sehingga di satu pihak mendorong Wajib Pajak melaksanakan dengan kesadaran akan kewajibannya membayar pajak dan di lain pihak menutup lobang-lobang yang selama ini masih terbuka bagi mereka yang menghindarkan pajak.

Melalui tax reform ini, secara umum mempunyai keistimewaan yakni :

- 1. Sederhana, baik dalam jumlah maupun jenis pajaknya, tarif serta sistem pemungutannya;
- 2. Meniadakan pajak berganda;
- 3. Mencerminkan asas pemerataan dalam pengenaan dan pembebanannya;
- 4. Memberikan kepastian hukum, baik bagi Wajib Pajak maupun aparat pajak.
- 5. Menutup peluang penyelundupan pajak dan penyalahgunaan wewenang;
- 6. Memberikan kepercayaan yang besar kepada Wajib Pajak dengan memberlakukan asas menghitung dan menyetorkan sendiri kewajiban pajaknya (self assessment);
- 7. Mendorong kegiatan ekonomi dan bisnis melalui berbagai ketentuan dalam bentuk tarif pajak;

Undang-undang yang ditetapkan dalam rangka *tax reform* ini meliputi :

- a. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- b. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (PPh);
- c. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPN dan PPn Bm);
- d. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB);
- e. Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Aturan Bea Materai (ABM).

Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 dan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 mulai berlaku tahun 1984, yang kemudian pada tahun 1984 dikenal sebagai tahun reformasi perpajakan di Indonesia. Sebenarnya Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 direncanakan diberlakukan tahun 1984 juga, tetapi karena masih ada sesuatu yang harus dipersiapkan lebih matang berdasarkan Perpu No 1 Tahun 1985 undang-undang tersebut diberlakukan mulai 1 April 1985. Sedangkan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 dan Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 mulai berlaku tahun 1986.

Berdasarkan ketentuan di atas, kita telah memiliki perundang-undangan perpajakan nasional yang berlandaskan kepada falsafah bangsa Indonesia. Dengan berlakunya undang-undang perpajakan nasional tersebut, semua undang-undang produk pemerintahan kolonial dinyatakan tidak berlaku lagi. Dengan diciptakannya sistem perpajakan nasional ini hendak diciptakan peningkatan

penerimaan negara dengan mengikut sertakan semua potensi masyarakat. Pemungutan pajak tidak boleh dipandang sebagai sesuatu yang memberatkan; akan tetapi lebih jauh dari itu, melalui penetapan tarif yang bertujuan menciptakan keadilan, pemungutan pajak merupakan kewajiban kenegaraan dan merupakan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pemangunan nasional.

Pada tahun 1994 dilakukan pembaharuan perpajakan ke dua guna melakukan perubahan , penambahan terhadap undang-undang perpajakan tahun 1983 yakni :

- a. Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-undang Tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- b. Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, Tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah dirubah dengan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1991;
- c. Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 Tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;
- d. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan.

Ditetapkannya kebijakan tax reform ini didasarkan atas pertimbangan sebagai berikut:²⁷Pertama, reformasi perpajakan tahun 1983 ternyata belum mampu memperkecil persentase bantuan luar negeri dalam struktur penerimaan negara secara cukup berarti. Dapat dikatakan bahwa walaupun terjadi peningkatan jumlah penerimaan yang sangat besar dari sektor pajak, akan tetapi peningkatan tersebut belum dapat mengurangi ketergantungan Indonesia terhadap bantuan luar negeri yang cukup berarti. Kedua, masih terdapatnya beberapa *loopholes* dalam undang pajak tahun 1983, sehingga masih memberikan kesempatan bagi timbulnya upaya-upaya penghindaran pajak. Ketiga, reformasi perpajakan pertama belum banyak mengantisipasi aktivitas-aktivitas ekonomi yang semakin global. Keempat, strategi perpajakan nasional pada tahun 1983 belum secara maksimal diarahkan untuk membantu pengusaha agar dapat akses pada persaingan global.

Reformasi perpajakan kedua dilatar belakangi oleh kondisi lingkungan yang berbeda dengan yang dihadapi pada saat reformasi pertama. Perkembangan perekonomian yang sangat dinamis yang dimotori oleh perubahan-perubahan teknologi yang sedemikian cepat telah meningkatkan ketidakpastian masa yang akan datang. Tentu saja cepatnya perubahan lingkungan usaha sering menyebabkan ekspektasi yang dilakukan oleh para pengusaha dan para ekonom menjadi kurang berarti. Tidak jarang para pengusaha mengambil keputusan-keputusan strategis yang justru dapat menghancurkan perusahaannya sendiri.

²⁷ H Miyasto, "Sistem dan Pelaksanaan Perpajakan di Indonesia, dalam **Berita Pajak** Nomor 381/Tahun XXXI/15 Oktober 1998, halaman 39.

Tidak jarang pula para ekonom memberikan rekomendasi yang keliru pada para pengambil kebijakan, sehingga melahirkan kebijaksanaan-kebijaksanaan ekonomi yang kurang konsisten dengan kondisi eksternal yang dihadapi Indonesia pada dekade 1990-an yang diantaranya mempunyai ciri-ciri sebagai berikut :

- a. Semakin kuatnya keinginan untuk meningkatkan kemandirian dalam pembiayaan negara;
- b. Era globalisasi sebagai akibat pesatnya kemajuan di bidang transportasi dan komunikasi ternyata menimbulkan besarnya ketergantungan antar bangsa;
- c. Era globalisasi juga menimbulkan tingkat kompetisi yang semakin tajam;
- d. Perubahan teknologi yang pesat di dalam negeri menyebabkan perubahan eksternal yang cepat pula. Tuntutan demikian berdampak kepada sistem perpajakan nasional yang lebih dinamis dan mampu mengantisipasi perubahan eksternal dari dunia bisnis.

Reformasi perpajakan kedua diarahkan untuk mengelaborasi permasalahan-permasalahan tersebut di atas. Hal ini tercermin pada peraturan-peraturan perpajakan baik dalam hukum pajak formil maupun hukum pajak materiil. Beberapa keputusan strategis telah diambil untuk mencapai tujuan tersebut diantaranya :

1. Penurunan tarif PPh dan perubahan lapisan penghasilan kena pajak;
2. Peningkatan *tax base*, agar penerimaan tarif PPh tidak berakibat menurunkan penerimaan pajak, maka penurunan tarif tersebut diikuti peningkatan dasar pengenaan pajak.
3. Metode penghitungan penyusutan;

4. Pemberian fasilitas perpajakan;
5. Penetapan pengusaha kecil sebagai pengusaha tidak kena pajak;
6. Upaya peningkatan progresivitas struktur PPN dan PPn BM;
7. Upaya melindungi pengusaha domestik terhadap perlakuan tidak sehat pengusaha luar negeri.

Melalui *tax reform* kedua ini, sesungguhnya tidak mengalami perubahan yang mendasar sebagaimana dilakukan melalui undang-undang perpajakan 1983 yang merombak hampir keseluruhan undang-undang pajak sebelumnya, termasuk sistem dan falsafahnya.²⁸ Landasan falsafahnya Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945. Oleh karena perubahan yang tidak mendasar itu, ketentuan-ketentuan lama sebagian besar masih berlaku. Hal ini menjadikan undang-undang pajak 1994 tidak berdiri sendiri, melainkan berpasangan dengan undang-undang pajak 1983, sehingga memerlukan kecermatan dalam membacanya. Berbeda dengan pembaharuan pajak 1983 yang merombak seluruh undang-undang pajak yang ada, sehingga undang-undang pajak sebelumnya dapat ditinggalkan.

Meskipun tidak merombak keseluruhan dari segi muatan, undang-undang pajak baru mengandung beberapa perubahan yang dapat dikatakan mendasar, antara lain mengenai NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak). Dalam undang-undang pajak 1983 ditetapkan suatu kewajiban setiap Wajib Pajak untuk mendaftarkan diri kepada Direktorat Jenderal Pajak dan kepada Wajib Pajak itu diberikan

²⁸ Soeparman, *Perpajakan*, Uraian tentang Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 dihubungkan dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1995, hal 2

Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Dalam undang-undang pajak baru, yaitu undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 selain ditetapkan adanya kewajiban mendaftarkan diri bagi Wajib Pajak untuk memperoleh NPWP, Direktorat Jenderal Pajak juga dapat menerbitkan NPWP secara jabatan terhadap Wajib Pajak yang tidak mendaftarkan diri. Bila perubahan NPWP berukpa tambahan seperti yang dijelaskan di atas, perubahan dalam hal pembetulan SPT yang salah karena kealpaan agak mendasar. Undang-undang pajak 1983 menizinkan Wajib Pajak membetulkan sendiri SPTnya yang terjadi karena kealpaannya sebelum dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak dengan perpanjangan waktu sampai dilakukan pemeriksaan, asal belum dilakukan penyidikan.

Undang-undang pajak 1994 menetapkan jangka waktu sepuluh tahun bagi Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak yakni Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Jangka waktu semula adalah lima tahun dalam undang-undang pajak 1983, akan tetapi dalam undang-undang pajak 1994 jangka waktu tersebut menjadi sepuluh tahun bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Perubahan-perubahan juga terjadi pada sanksi administrasi dan sanksi pidana.

Dalam rangka melaksanakan *tax reform* kedua ini, beberapa undang-undang yang penting telah ditetapkan yakni :

- a. Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak LN 1997 – 40 TLN Nomor 3684;
- b. Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, LN 1997 – 41, TLN Nomor 41 Tahun 3685;

- c. Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, LN 1997 – 42 TLN Nomor 3686;
- d. Undang-undang Nomor 20 Tahun 1997 Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak, LN 1997 – 43, TLN Nomor 3687;
- e. Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan LN 1997 – 43 TLN Nomor 3688.

Undang-undang di atas merupakan pelaksanaan undang-undang perpajakan sebelumnya, misalnya Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 merupakan pelaksanaan Pasal 27 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 jo Pasal 27 Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994. Begitu juga dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 selain guna mengganti Undang-undang Nomor 19 Tahun 1959 Tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa dan juga sebagai pelaksanaan Pasal 18 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 jo Pasal 18 sampai dengan Pasal 23 Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994

Pada tahun 2000 dilakukan perubahan terhadap undang-undang *Tax reform* kedua yang meliputi :

- a. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- b. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan

- c. Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;
- d. Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa;
- e. Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Dilakukannya perubahan atas undang-undang perpajakan, karena selama ini disadari bahwa masih terdapat hal-hal yang belum ditampung sehingga menuntut perlunya penyempurnaan, sejalan dengan perkembangan sosial ekonomi dan kebijaksanaan pemerintah. Selain itu harapan masyarakat terhdap adanya aparatur perpajakan yang makin mampu dan bersih, tetap diperhatikan dalam berbagai ketentuan yang bersifat pengawasan dalam undang-undang ini. Dalam undang-undang digariskan bahwa administrasi perpajakan berperan aktif dalam melaksanakan tugas-tugas pembinaan, pelayanan, pengawasan dan penerapan sanksi sesuai peraturan perpajakan. Pembinaan masyarakat Wajib Pajak dapat dilakukan melalui berbagai upaya antara lain pemberian penyuluhan pengetahuan perpajakan baik melalui media massa maupun penerangan langsung kepada masyarakat.

3. Self Assessment

Sebelum menguraikan lebih lanjut tentang self assessment, perlu dikemukakan terlebih dahulu ajaran tentang **Hutang Pajak**. Secara yuridis dalam

persoalan hutang piutang itu terdapat dua pihak yang terlibat yaitu pihak debitur dan pihak kreditur yang masing-masing mempunyai hak dan kewajiban.

Timbulnya hutang pajak dalam hukum perdata disebabkan adanya perikatan yang dikuasai oleh hukum perdata. Dalam perikatan perdata, pihak satu berkewajiban memenuhi apa yang menjadi hak pihak lain, misalnya bila terjadi perjanjian jual beli maka penjual mempunyai kewajiban menyerahkan barang yang dijual kepada pihak pembeli dan pihak pembeli mempunyai kewajiban membayar harga yang telah disepakati kepada pihak penjual.

Berbeda halnya dengan hutang perdata, hutang pajak timbul karena undang-undang atau peraturan saja, bukan akibat adanya perjanjian negara dapat memaksakan hutang pajak itu untuk dibayar oleh Wajib Pajak. Dalam hubungannya dengan timbulnya hutang pajak, dalam kepustakaan dikenal dua ajaran yakni :

- a. Ajaran Materiil;
- b. Ajaran Formil.

Menurut ajaran materiil hutang pajak timbul bila ada sebab-sebab yang menyebabkan orang itu dikenakan pajak. Berarti hutang pajak timbul bila dipenuhi adanya Tatsbestand. Yaitu rangkaian perbuatan, keadaan atau peristiwa yang dapat menimbulkan hutang pajak.

Contoh :

1. Perbuatan, seperti mendirikan bangunan, melakukan kegiatan import dan ekspor, melakukan penjualan barang kena pajak, bepergian ke luar negeri dan sebagainya.

2. Keadaan, seperti memiliki tanah/bumi dan bangunan, memiliki kekayaan, memperoleh penghasilan.
3. Peristiwa, atau kejadian seperti menang lotere, mendapatkan hadiah undian, pembagian warisan dan sebagainya.

Dengan adanya sasaran pengenaan pajak atau obyek pajak/Tatsbestand sebagaimana disebut di atas, pada ajaran materiil sudah timbul hutang pajak tanpa harus menunggu adanya ketetapan pajak dari fiskus atau pemerintah. Ajaran materiil cocok dengan self assessment system yaitu sistem pemungutan pajak yang mewajibkan Wajib Pajak untuk aktif menghitung, menyetorkan dan melaporkan jumlah pajak yang terhutang.

Pada pihak lain, menurut ajaran formil hutang pajak timbul bila sudah ada ketetapan pajak dari fiskus. Meskipun sudah dipenuhi adanya Tatsbestand, namun bila belum ada surat ketetapan pajak, maka berarti belum ada hutang pajak. Timbulnya hutang pajak yang bukan karena penetapan pajak, melainkan karena ketentuan undang-undang di bidang perpajakan dikenal dengan sebutan Tatbestand. Suatu titik dimana orang atau badan karena keadaannya, perbuatannya, berdasarkan undang-undang mempunyai hutang pajak.²⁹

Dengan berlakunya undang-undang perpajakan nasional setelah dilakukan tax reform, maka jelas dianut di Indonesia adalah ajaran materiil. Hal ini dilihat dari ketentuan Pasal 12 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 yang menegaskan bahwa Setiap wajib Pajak membayar pajak yang terhutang

²⁹ Soeparman, *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*, op cit hal 22

berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat Ketetapan Pajak.

Secara umum sistem pemungutan pajak yang berlakuj, dikenal dengan empat sistem yakni :

1. Official Assessment System;
2. Semi Self Assessment System;
3. Full Self Assessment System;
4. With Holding system.

Ad 1. Official Assessment System, dalam sistem ini wewenang pemungutan pajak ada pada fiskus, fiskus berhak menentukan besarnya utang pajak orang pribadi maupun badan dengan mengeluarkan surat ketetapan pajak, yang merupakan bukti timbulnya suatu hutang pajak. Jadi dalam sistem ini, para Wajib Pajak bersifat pasif dan menunggu ketetapan fiskus mengenai hutang pajaknya. Keadaan ini sering disalahgunakan oleh para fiskus untuk mencari kesempatan dalam kesempitan. Terutama dalam proses negosiasi penetapan atau perhitungan besarnya pajak, sering kali terjadi "tawar menawar" antara fiskus dengan Wajib Pajak. Kesempatan ini memang terbuka lebar, karena dalam sistem ini petugas pajaklah yang mendatangi masyarakat untuk mendaftar warga masyarakat sebagai Wajib Pajak.

Ad. B. Semi Self Assessment System adalah suatu sistem pemungutan pajak di mana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terhutang oleh seseorang berada pada kedua belah pihak yaitu Wajib Pajak dan fiskus. Mekanisme pelaksanaan dalam sistem ini berdasarkan anggapan bahwa wajib

pajak pada awal tahun menaksir sendiri besarnya utang pajak yang harus dibayarkan dan pada akhir tahun besarnya pajak yang terhutang yang sesungguhnya ditetapkan oleh fiskus. Sedangkan With Holding System adalah sistem pemungutan pajak di mana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terhutang oleh seseorang berada pada pihak ketiga dan bukan oleh fiskus maupun oleh Wajib Pajak sendiri. Pada masa tersebut besarnya angsuran pajak ditentukan oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dan oleh pihak ketiga berdasarkan suatu anggapan, sedangkan besarnya pajak yang sesungguhnya akan ditetapkan kemudian oleh fiskus.

Ad. c Sistem pemungutan ini memberi kepercayaan kepada Wajib Pajak boleh menghitung dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus disetorkan. Dengan demikian kepercayaan untuk menghitung, menyetorkan pajak diberikan kepada Wajib Pajak tanpa campur tangan fiskus. Sistem ini diberlakukan untuk memberikan kepercayaan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat guna meningkatkan kesadaran dan peran serta masyarakat dalam menyetorkan pajaknya. Konsekwensi dari dijalankannya sistem ini adalah bahwa masyarakat harus benar-benar mengetahui cara penghitungan pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan pelunasan pajaknya.

Menurut Miyasto,³⁰ dalam sistem self assessment Wajib Pajak tidak hanya menjadi obyek, tetapi justru menjadi subyek yang diharapkan aktif berpartisipasi dalam sistem perpajakan nasional. Penerapan sistem ini

³⁰ H. Miyasto, op cit hal 37.

dimaksudkan untuk lebih memberdayakan Wajib Pajak dalam sistem perpajakan nasional.

Sistem Self Assessment ini dimaksudkan guna menciptakan keadilan dan kepastian hukum di samping untuk menghormati hak-hak Wajib Pajak yang dibebani dengan kewajiban perpajakan, yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Dengan berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan dan kesederhanaan dalam undang-undang perpajakan nasional yang mempunyai ciri dan corak tersendiri dari sistem pemungutan pajak adalah yakni :³¹

- a.....
- b.....
- c. Anggota masyarakat Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui **sistem menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terhutang (Self Assesment)**, sehingga melalui sistem ini administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan rapi, terkendali, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat Wajib Pajak.

Sistem pemungutan self assessment ini mempunyai arti bahwa penentuan penetapan besarnya pajak yang terhutang dipercayakan kepada Wajib Pajak sendiri dan melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terhutang dan yang telah dibayar. Dengan sistem self assessment ini diharapkan pelaksanaan administrasi yang terlalu membebani Wajib Pajak dan birokratis akan dapat

³¹ Lihat Penjelasan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994

dihindari. Sejalan dengan harapan dalam upaya peningkatan pelayanan terhadap masyarakat tersebut. Wewenang Direktorat Jenderal Pajak yang bersifat teknis administratif dapat dilimpahkan kepada aparat bawahannya.

Untuk keberhasilan sistem self assessment ini dibutuhkan sikap mental petugas/ aparat pajak yang bersifat mendidik Wajib Pajak. Di samping itu tingkat kesadaran pajak Wajib Pajak merupakan faktor penentu keberhasilan sistem self assessment ini.³² Guna membina kesadaran pajak, ditentukan oleh pertama, pelayanan publik yang diberikan oleh seluruh aparatur pemerintah/negara, jadi tidak hanya bergantung pada aparat pajak. Kedua, sistem pajak yang bersangkutan, salah satu syarat sistem pajak yang baik adalah memenuhi kriteria keadilan (fairness).

4. Ketentuan Pidana

Dalam undang-undang perpajakan, baik sebelum maupun sesudah dilaksanakannya Tax reform, ketentuan pidana telah mendapatkan pengaturan yang jelas.

³² Noor Rahardjo, Beberapa Catatan Terhadap Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUTAP), Makalah disajikan sebagai bahan diskusi Pusat Kajian Perpajakan FE Undip- Semarang, Tgl 16 April 1999, halaman 2.

Contohnya dalam undang-undang pajak sebelum *Tax reform* yakni :³³

1. Dalam Undang-undang Pajak Lama.

a. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 pasal 23 ayat (1) yang berbunyi “

Barang siapa untuk diri sendiri atau untuk orang lain dengan sengaja mengisi surat pemberitahuan sebagai dimaksud pada Pasal 11 ayat 1 huruf a, dengan keterangan-keterangan yang tidak benar, atau tidak lengkap, maka jika hal itu dapat menimbulkan kerugian untuk negara, dihukum dengan hukuman penjara paling lama enam bulan atau hukuman denda paling banyak sepuluh ribu rupiah.

b. Ordonansi Pajak Perseroan 1925.

Pasal 47 ayat (1)

Barang siapa dengan sengaja memasukkan pemberitahuan yang tidak benar atau tidak lengkap, dihukum dengan hukuman penjara paling lama enam bulan kalau dari perbuatan itu dapat ditimbulkan kerugian negara.

c. Pajak kekayaan 1932

Pasal 60 : Pemberitahuan Palsu

(1) Mereka yang dengan sengaja melakukan pemberitahuan sebagaimana dimaksudkan di Bab VIII yang tidak benar atau tidak lengkap, baik untuk diri sendiri maupun untuk orang lain dihukum dengan hukuman penjara selama-lamanya 6 bulan, atau dikenakan denda sebanyak-banyaknya Rp. 10.000,00 bila mana karena itu dapat timbul kerugian negara.

(2)

Pasal 61

Mereka yang dengan sengaja memberikan atau memperlihatkan buku atau lain tulisan yang palsu atau dipalsukan, seakan-akan itu benar dan tidak dipalsukan kepada Kepala Inspeksi Keuangan atau kepada pegawai pajak ataupun kepada ahli atau juru bahasa yang ditunjuk menurut pasal 28 ayat (1) untuk melakukan pemeriksaan pembukuan dan lain-lain surat, dihukum dengan hukuman penjara selama-lamanya 2 tahun.

d. Pajak Rumah Tangga

Pasal 43 : Bab XI Aturan-aturan Hukuman

(1) Dihukum dengan denda sebesar Rp. 10,00 sampai Rp. 500,00

1. Pemberitahuan harga sewa yang lebih rendah dari jumlah yang sebenarnya, pemberitahuan yang kerendahan atau sama sekali tidak memberi tahukan jumlah sepeda motor dan mobil dan tidak melakukan pemberitahuan dalam tempo yang telah ditetapkan.

³³ Rochmat Soemitro, “Aspek-aspek Pidana dalam Hukum Pajak” dalam **Aspek-aspek Pidana di Bidang Ekonomi**, penyunting Sumantoro, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990, hal 187. Lihat juga bukunya **Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum**, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1988, hal 44.

2. Perbuatan-perbuatan yang bertujuan untuk menghindarkan barang dari penaksiran pejabat begitu pula pemberitahuan yang tidak betul perihal macamnya sepeda motor dan mobil.
 3.
- e. Pajak Kendaraan Bermotor
- Pasal 19
- (1) Barang siapa yang tidak seluruhnya memenuhi kewajiban yang ditentukan dalam pasal 9 dan 17 dihukum dengan hukuman denda paling tinggi Rp. 500,00 terkecuali apa yang ditentukan dalam ayat 3 dan 4.
 - (2) Barang siapa dalam surat pemberitahuan yang dimaksud dalam pasal 10 melakukan pemberitahuan yang tidak benar atau tidak lengkap untuk diri sendiri atau untuk orang lain, dihukum dengan hukuman denda paling tinggi Rp. 10.000,00 jika karena itu dapat timbul kerugian bagi negara.
 - (3)
 - (4)
- Pasal 21
- Hal-hal yang dinyatakan dapat dihukum dalam ordonansi ini dianggap sebagai pelanggaran.
- f. Pajak Penjualan 1951
- Bab XII Peraturan Pidana
- Pasal 39
- Barang siapa dengan sengaja mengisi surat pemberitahuan seperti disebut pasal 10 ayat 1 ataupun daftar seperti dimaksud dalam pasal 3 ayat 2, yang tidak benar atau tidak lengkap untuk dirinya sendiri atau untuk orang lain, jika karena itu mungkin diderita kerugian oleh negara dihukum penjara setinggi-tingginya tiga tahun atau denda sebanyak-banyaknya seratus rupiah.
- Pasal 40.....
- Pasal 45
- (1) Peristiwa yang dapat dihukum menurut Pasal 39, 40, 41 dan 42 dianggap kejahatan.
 - (2) Peristiwa yang dapat dihukum menurut pasal 41 ayat 2 43 dan 44 dianggap pelanggaran.

2. Dalam Undang-undang Pajak Setelah Tax Reform³⁴

Setelah dilakukan tax reform ketentuan pidana diatur dalam undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 Tentang KUTAP dan Undang-undagn Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan ketentuan tersebut yakni :

³⁴ Ketentuan pidana yang disajikan dalam tesis ini meliputi Pasal 38 dan Pasal 39 Tentang KUTAP, sedangkan pasal-pasal yang lain hanya pelengkap untuk memperjelas uraian

a. Bab VIII. Ketentuan Pidana

Pasal 38

Barang siapa karena kealpaannya :

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang tidak benar; Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun/atau denda setinggi-tingginya sebesar dua kali jumlah pajak yang terhutang.

Pasal 39

Barangsiapa dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 2; atau
- b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; dan atau
- c. menyampaikan surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dan/atau
- d. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; dan/atau
- e. tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lainnya; dan/atau
- f. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut; sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak yang terhutang yang kurang atau yang tidak dibayar.

(2).....

Pasal 42

- (1) Tindak Pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 dan Pasal 41 ayat (1) adalah Pelanggaran.
- (2) Tindak Pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 41 ayat (2) adalah Kejahatan.

- b. Dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No 12/1994.

Pasal 24

Barang siapa karena kealpaannya:

- a. tidak mengemban/menyampaikan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak;
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap dan/atau melampirkan keterangan yang tidak benar;

sehingga menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya enam bulan atau denda setinggi-tingginya sebesar 2 (dua) kali pajak yang terhutang.

Pasal 25

(1) Barang siapa dengann sengaja:

- a. tidak mengembalikan/menyampaikan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak;
- b. Menyampaikan Surat Pemeritahuan Obyek Pajak, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap dan/atau melampirkan keterangan yang tidak benar;
- c. Memperlihatkan surat palsu atau dipalsukan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar;
- d. Tidak memperlihatkan data atau tidak menyampaikan keterangan yang diperlukan;

Sehingga menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya 2 (dua) tahun atau denda setinggi-tingginya 5 (lima) kali pajak yang terhutang.

Pasal 27

(1) Tindak Pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 dan Pasal 25 ayat (2) adalah Pelanggaran;

(2) Tindak Pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (1) adalah Kejahatan.

c. Dalam Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Bea Materai

Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 tidak secara khusus mengatur tentang tindak pidana dalam arti tidak ditetapkan secara khusus, akan tetapi menunjuk kepada ketentuan pidana dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP), misalnya

Pasal 13

Dipidana sesuai dengan ketentuan dalam Kitab Undang-undang Hukum

Pidana:

- a. Barang siapa meniru atau memalsukan materai tempel dan kertas materai atau meniru dan memalsukan tanda tangan yang perlu untuk mensahkan materi (KUHP Pasal 253)
- b. Barang siapa dengan sengaja menyimpan dengan maksud untuk diedarkan atau dimasukkan ke negara Indonesia materai palsu, yang dipalsukan atau yang dibuat melawan hak (KUHP Pasal 257);

- c.
d.

Pasal 14

- (1) Barang siapa dengan sengaja menggunakan cara lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 7 ayat (2) huruf b tanpa izin Menteri Keuangan, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya 7 tahun;
- (2) Tindak Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) adalah Kejahatan

Dalam Undang-undang perpajakan setelah tax reform kedua, dilakukan beberapa perubahan terhadap ketentuan pidana dalam undang-undang tax reform pertama, baik yang menyangkut perbuatan maupun pemberatan ancaman pidana. Pasal 38 Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tidak mengalami perubahan yang mendasar, kecuali terhadap dua hal yakni : Pertama, perumusan kalimat "sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara,....." dirubah menjadi "sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara". Kedua, ancaman pidana dalam Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 diperberat yang semula dengan "pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan / atau denda setinggi-tingginya sebesar dua kali jumlah pajak yang terutang" menjadi "kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar" dalam Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 ini digunakan perumusan ancaman pidana secara kumulatif dengan kalimat "dan". Penjelasan pasal 38 disebutkan bahwa :

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan **sanksi administrasi**, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan **sanksi pidana**. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi tetapi merupakan tindak pidana. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya. Sehingga perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Dalam Pasal 39 Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 terdapat perubahan dalam ayat (1) yakni terjadinya kriminalisasi, pertama sebagaimana dapat dibaca pada huruf c sebagai berikut : Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan atau dokumen lainnya; Kedua, Pasal 39 ayat (3) :

Barang siapa melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalah gunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf e dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Perubahan atau lebih tepatnya pemberatan ancaman pidana yang semula dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 yakni “pidana penjara selama-lamanya tiga tahun **dan atau** denda setinggi-tingginya.....” menjadi “pidana penjara selama-lamanya enam tahun **dan** denda setinggi-tingginya.....” (cetak tebal oleh penulis). Setelah dilakukan perubahan kedua melalui Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, ketentuan Pasal 38 tidak mengalami perubahan yang prinsipil, kecuali dua hal, Pertama perumusan subyek tindak pidana yang dalam undang-undang sebelumnya menggunakan kalimat “Barang siapa” dirubah menjadi “Setiap orang”. Kedua, ancaman pidana kurungan dikumulatikan dengan denda melalui perumusan “pidana kurungan selama-lamanya satu tahun **dan** denda setinggi-tingginya...” Sedangkan dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun

2000 dilakukan perumusan secara kumulatif/alternatif melalui perumusan “pidana kurungan selama-lamanya 1 (satu) tahun **dan atau** denda paling tinggi...”

Pasal 39 mengalami perubahan pula yakni Pertama, dilakukan kriminalisasi sebagaimana tersurat dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d yakni : menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dala pasal 29; Kedua, pemberatan ancaman pidana yakni dengan “pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda setinggi-tingginya...”.

B. Kebijakan Hukum Pidana

1. Pengertian Kebijakan Hukum Pidana

Istilah “kebijakan” diambil dari istilah “Policy” (Inggris) atau “Politiek” (Belanda). Bertolak dari kedua istilah asing ini, maka istilah “kebijakan hukum pidana” dapat pula disebut dengan istilah “Politik Hukum Pidana”. Dalam kepustakaan asing istilah “Politik Hukum Pidana” sering dikenal dengan berbagai istilah, antara lain “Penal Policy”, “Criminal Policy” atau “Strafrecht Politiek”³⁵ Pengertian kebijakan atau politik hukum pidana dapat dilihat dari sudut **politik hukum dan politik kriminal**. Menurut Soedarto, politik hukum adalah :

- a. Usaha untuk mewujudkan peraturan-peraturan yang baik sesuai dengan keadaan dan situasi pada satu saat;
- b. Kebijakan dari negara melalui badan-badan yang berwenang untuk menetapkan peraturan-peraturan yang dikehendaki yang diperkirakan bisa

³⁵ Barda Nawawi Arief, **Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana**, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1996, hal 27

digunakan untuk mengekspresikan apa yang terkandung dalam masyarakat dan untuk mencapai apa yang dicita-citakan.

Sehubungan dengan usaha untuk mewujudkan peraturan yang baik sesuai dengan keadaan dan situasi pada satu saat pada sub a di atas, Soenaryati Hartono mengemukakan bahwa politik hukum itu tidak terlepas dari realitas sosial dan tradisional yang terdapat di negara kita, dan dilain pihak, sebagai salah satu anggota masyarakat dunia, politik hukum Indonesia tidak terlepas pula dari realita dan politik Internasional.³⁶ Dengan demikian faktor-faktor yang akan menentukan politik hukum nasional itu tidak semata-mata ditentukan oleh apa yang dicita-citakan, atau tergantung pada kehendak pembentuk hukum, praktisi atau para teoritis belaka, akan tetapi ikut ditentukan oleh perkembangan hukum di lain-lain negara, serta perkembangan hukum internasional. Dengan lain perkataan ada faktor-faktor di luar jangkauan bangsa kita, yang ikut menentukan politik hukum masa kini dan masa yang akan datang.

Di bidang hukum pidana, melaksanakan politik hukum pidana berarti mengadakan pemilihan untuk mencapai hasil perundang-undangan pidana yang paling baik dalam arti memenuhi syariat keadilan dan daya guna.³⁷ Kebijakan hukum pidana dapat didefinisikan sebagai "usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa yang akan datang". Sebagai bagian dari politik hukum,

³⁶ Soenaryati Hartono, *Politik Hukum Menuju Suatu Sistem Hukum Nasional*, Penerbit Alumni, Bandung, 1991, hal 1.

³⁷ Barda, op cit, Lihat pula Soedarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1981 hal 161

politik hukum pidana mengandung arti bagaimana mengusahakan atau membuat dan merumuskan suatu perundang-undangan pidana yang baik.

Kebijakan hukum pidana atau penal policy. menurut Marc Ancel merupakan salah satu dari tiga komponen dari "Modern Criminal Science" di samping "Criminology" dan "Criminal Law". Penal policy adalah suatu ilmu sekaligus seni yang pada akhirnya mempunyai tujuan praktis untuk memungkinkan peraturan hukum positif dirumuskan secara lebih baik dan untuk memberi pedoman tidak hanya kepada pembuat undang-undang, tetapi juga kepada pengadilan yang menerapkan undang-undang dan juga kepada para penyelenggara atau pelaksana putusan pengadilan.³⁸

Pada hakikatnya masalah kebijakan hukum pidana haruslah semata-mata pekerjaan teknik perundang-undangan yang dapat dilakukan secara yuridis normatif dan sistematis dogmatik. Di samping pendekatan yuridis normatif, kebijakan hukum pidana juga memerlukan pendekatan yuridis faktual yang dapat berupa pendekatan sosiologis, historis dan komparatif; bahkan memerlukan pula pendekatan komprehensif dari berbagai disiplin sosial lainnya, dan pendekatan integral dengan kebijakan sosial dan pembangunan pada umumnya.

Menurut A Mulder, "Strafrecht Politiek" ialah garis kebijakan untuk menentukan :

- a. Seberapa jauh ketentuan-ketentuan pidana yang berlaku perlu diubah atau

³⁸ Barda Ibid. Menuut Marc Ancel, *Penal policy, both a science and an art, of which the practical purposes, ultimately, are to enable the positive rules to be better formulated and to guide not only legislator who hs to draft criminal statutes, but the court by which they are apptied and the prison administration, which gives practical effect to the courts decision.* Marc Ancel, **Social Defence. A Modern Approach to Criminal Problems**, London, Routladge & Kegan Paul, 1965, hal 4 – 5.

diperbaharui;

- b. Apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana;
- c. Cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan pidana harus dilaksanakan.

Usaha dan kebijakan untuk membuat peraturan hukum pidana yang baik pada hakikatnya tidak dapat dilepaskan dari tujuan penanggulangan kejahatan. Jadi kebijakan atau politik hukum pidana juga merupakan bagian dari politik kriminal. Dengan perkataan lain, dilihat dari sudut politik kriminal, maka politik hukum pidana identik dengan pengertian "kebijakan penanggulangan kejahatan dengan hukum pidana". Politik kriminal menurut Soedarto dapat diartikan dalam 3 pengertian yaitu :³⁹

1. dalam pengertian yang sempit

Politik kriminal itu digambarkan sebagai keseluruhan asas dan metode, yang menjadi dasar dari reaksi terhadap pelanggaran hukum yang berupa pidana;

2. Dalam arti yang lebih luas

Politik kriminal itu merupakan keseluruhan fungsi dari aparaturnya penegak hukum, termasuk di dalamnya cara kerja dari pengadilan dan polisi;

3. Dalam arti paling luas

Politik kriminal merupakan keseluruhan kebijakan, yang dilakukan melalui perundang-undangan dan badan-badan resmi, yang bertujuan untuk menegakkan norma-norma sentral dari masyarakat. Penegakan norma-norma sentral ini dapat diartikan sebagai penanggulangan kejahatan. Melaksanakan

³⁹ Soedarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Penerbit Alumni Bandung, 1981, hal 113 - 114

politik kriminal berarti mengadakan pemilihan dari sekian banyak alternatif, mana yang paling efektif dalam usaha penanggulangan tersebut.

Usaha penanggulangan kejahatan dengan hukum pidana pada hakikatnya juga merupakan bagian dari usaha penegakan hukum (khususnya penegakan hukum pidana). Oleh karena itu sering pula dikatakan, bahwa politik atau kebijakan hukum pidana merupakan bagian pula dari kebijakan penegakan hukum (Law Enforcement Policy).

Politik kriminal ini tidak berdiri sendiri, mencakup kebijakan penegakan hukum yang bisa mencakup baik oleh hukum pidana, hukum perdata maupun hukum administrasi.⁴⁰ Hal ini semua adalah bagian dari *social policy* (kebijakan sosial) yaitu usaha rasional dari masyarakat untuk meningkatkan kesejahteraan warganya. Di samping itu juga mencakup perlindungan masyarakat. Jadi di dalam pengertian "Social Policy" sekaligus tercakup di dalamnya "Social Welfare Policy" dan "Social Defence Policy". Apabila hukum pidana hendak dilibatkan dalam usaha-usaha mengatasi segi negatif dari perkembangan masyarakat, maka hendaknya dilihat dalam hubungan keseluruhan politik kriminal atau social defence planning. Dikemukakan pula selanjutnya, bahwa social defence planning inipun harus merupakan bagian integral dari rencana pembangunan nasional.⁴¹

Kebijakan hukum pidana tidak sama dengan pembaharuan hukum pidana dalam arti sempit.⁴² Hal ini dapat dijelaskan sebagai berikut : Hukum pidana

⁴⁰ M. Hamdan, **Politik Hukum Pidana**, Penerbit Rajawali Pers, Jakarta, 1997, hal 23.

⁴¹ Barda Nawawi Arief, **Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan dengan Pidana Penjara**, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, 1996, Cet kedua, hal 32.

⁴² Al Wisnubroto, **Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Penyalahgunaan Komputer**, Penerbitan Universitas Atmajaya, Yogyakarta, 1999, hal 11

sebagai suatu sistem hukum yang terdiri dari budaya (culture), struktur dan substansi hukum, sedangkan undang-undang hanya merupakan bagian dari substansi hukum.

Ruang lingkup kebijakan hukum pidana dilaksanakan melalui tahap-tahap konkretisasi/fungsionalisasi hukum pidana yang terdiri dari :

1. Kebijakan formatif/legislatif, yaitu tahap perumusan/penyusunan hukum pidana;
2. Kebijakan aplikatif/yudikatif, yaitu tahap penerapan hukum;
3. Kebijakan administratif/eksekutif yaitu tahap pelaksanaan hukum pidana.

Oleh karena itu kebijakan hukum pidana diarahkan pada konkretisasi/operasionalisasi/fungsionalisasi hukum pidana material (substansial), hukum pidana formal dan hukum pelaksanaan pidana. Kebijakan hukum pidana dapat dikaitkan dengan tindakan-tindakan :

1. Bagaimana upaya pemerintah untuk menanggulangi kejahatan dengan hukum pidana;
2. Bagaimana merumuskan hukum pidana agar sesuai dengan kondisi masyarakat;
3. Bagaimana kebijakan pemerintah untuk mengatur masyarakat dengan hukum pidana;
4. Bagaimana menggunakan hukum pidana untuk mengatur masyarakat dalam rangka mencapai tujuan yang lebih besar.

Jelaslah bahwa kebijakan hukum pidana tidak dapat dipisahkan dari sistem hukum pidana. Dalam hal ini Marc Ancel menyatakan bahwa setiap

masyarakat yang terorganisir memiliki sistem hukum pidana yang terdiri dari peraturan-peraturan hukum pidana beserta sanksinya, suatu prosedur hukum pidana dan suatu mekanisme pelaksanaan pidana.

2. Hubungan Kebijakan Hukum Pidana dengan Kebijakan Kriminal

Kebijakan hukum pidana apabila dipandang dari sudut penegakan hukum yakni usaha dari badan-badan negara dalam hal ini sistem peradilan pidana yang terdiri atas sub sistem kepolisian, kejaksaan, kehakiman/peradilan dan pemasyarakatan untuk menanggulangi kejahatan dan perlindungan masyarakat untuk mencapai kesejahteraan. Oleh karena itu tujuan sistem peradilan pidana untuk jangka pendek resosialisasi, jangka menengah pencegahan dan jangka panjang kesejahteraan sosial.⁴³

Dilihat dari aspek kebijakan hukum pidana (penal policy), sasaran/addresat dari hukum pidana tidak hanya mengatur perbuatan warga masyarakat pada umumnya, tetapi juga mengatur perbuatan penguasa/aparat penegak hukum.⁴⁴ Sebagaimana dikemukakan oleh Peters, bahwa pembatasan dan pengawasan/pengendalian kekuasaan negara merupakan dimensi yuridis yang sesungguhnya dari hukum pidana; tugas yuridis dari hukum pidana bukanlah "mengatur masyarakat" tetapi "mengatur penguasa". Jadi kebijakan hukum pidana pada hakikatnya mengandung kebijakan mengatur/mengalokasikan dan membatasi kekuasaan, baik kekuasaan/kewenangan warga masyarakat pada

⁴³ Liliana Tedjosaputro, *Etika Profesi Notaris dalam Penegakan Hukum Pidana*, Penerbit Bilgraf Publishing, Yogyakarta, 1995 hal 71.

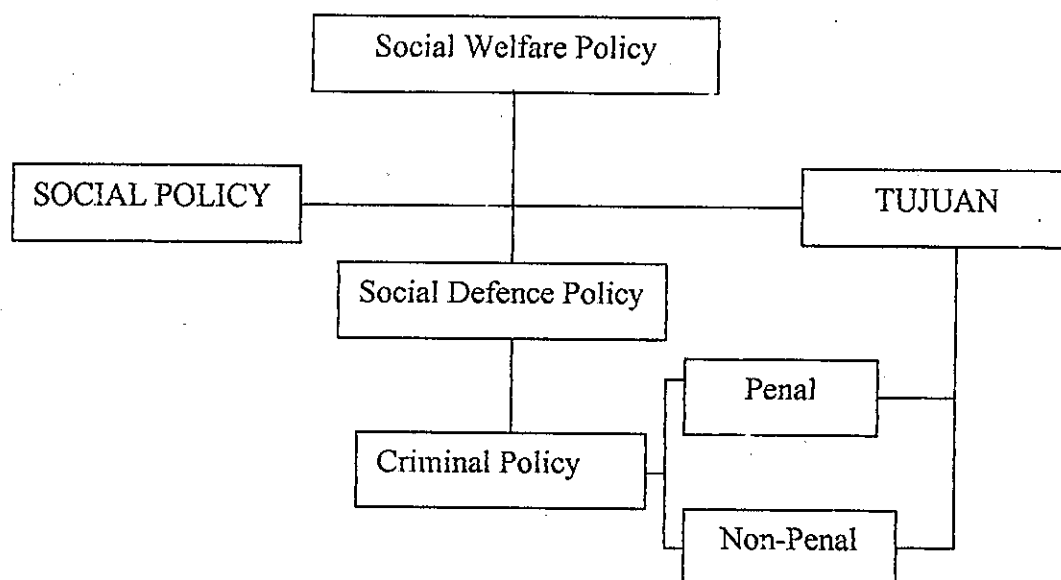
⁴⁴ Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan dan Pengembangan Hukum Pidana*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1998, hal 29

umumnya (untuk bertindak/bertingkah laku dalam pergaulan masyarakat) maupun kekuasaan atau kewenangan penguasa/penegak hukum.⁴⁵

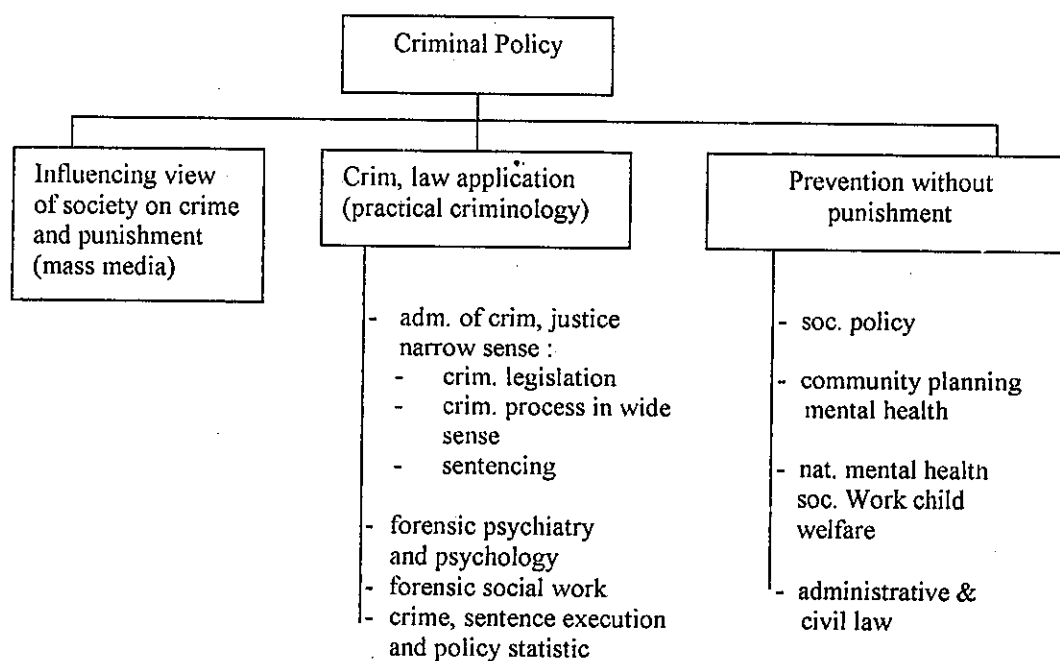
Apabila tujuan pembangunan nasional diarahkan kepada usaha untuk menciptakan masyarakat yang adil dan makmur, maka kebijakan hukum pidana yang akan ditempuh ditujukan kepada pencapaian tujuan nasional yang telah digariskan. Oleh sebab itu tujuan pemidanaan misalnya, tidak boleh dilakukan semata-mata bagi tujuan pembalasan, akan tetapi dalam kerangka yang lebih luas yakni resosialisasi narapidana agar mereka dapat menjalankan kehidupannya dengan lebih baik setelah selesai menjalani pidananya. Melalui pendekatan humanistik, diusahakan agar narapidana memiliki kesadaran akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup; jadi tidak hanya berarti bahwa pidanayang dikenakan kepada si pelanggar harus sesuai dengan nilai-nilai kemanusiaan yang adil dan beradab.

Dengan ungkapan demikian ini, hendak dikatakan bahwa politik kriminal pada hakekatnya juga merupakan bagian integral dari politik sosial, seperti skema di bawah ini :

⁴⁵ *ibid.*



Sehubungan dengan skema di atas, *G. Peter Hoefnagels* juga mengemukakan skema sebagai berikut :



Penanggulangan kejahatan diintegrasikan dengan keseluruhan kebijakan sosial dan perencanaan pembangunan (nasional), terungkap dalam pernyataan misalnya oleh Soedarto bahwa apa bila hukum pidana hendak dilibatkan dalam

usaha mengatasi segi-segi negatif dari perkembangan masyarakat/modernisasi (antara lain penanggulangan kejahatan), maka hendaknya dilihat dalam hubungan keseluruhan politik kriminal atau social defence planning, dan inipun harus merupakan bagian integral dari pembangunan nasional.

3. Pendekatan Integral dalam Kebijakan Hukum Pidana

Pendekatan integral dalam upaya penanggulangan kejahatan perlu ditempuh dengan pendekatan kebijakan dalam arti

- a. Ada keterpaduan (integralitas) antara politik kriminal dengan politik sosial;
- b. Ada keterpaduan (integralitas) antara upaya penanggulangan kejahatan dengan sarana "Penal" dan "Non Penal".

Penanggulangan kejahatan apabila dilihat dari sudut kebijakan kriminal, mempunyai dua masalah sentral yakni :

1. Perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana; dan
2. Sanksi apa yang sebaiknya digunakan atau dikenakan kepada si pelanggar.

Dengan demikian kebijakan hukum pidana termasuk pula kebijakan dalam menangani masalah-masalah sentral di atas, harus pula dilakukan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan (policy oriented approach).

Bertolak dari pendekatan kebijakan, Soedarto berpendapat bahwa menghadapi masalah sentral yang pertama di atas, harus diperhatikan hal-hal sebagai berikut:⁴⁶

⁴⁶ Ibid, hal 33.

- a. Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yaitu mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur yang merata material dan spiritual berdasarkan Pancasila, sehubungan dengan ini maka penggunaan hukum pidana bertujuan untuk menanggulangi kejahatan dan mengadakan pengurangan terhadap tindakan penanggulangan itu sendiri, demi kesejahteraan dan pengayoman masyarakat;
- b. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan perbuatan yang tidak dikehendaki, yaitu perbuatan yang mendatangkan kerugian (material dan atau spiritual) atas warga masyarakat;
- c. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhitungkan prinsip biaya dan hasil (cost and benefit principle);
- d. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhatikan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas.

Pendekatan yang berorientasi pada kebijakan sosial terlihat pula dalam simposium pembaharuan hukum pidana nasional pada bulan Agustus 1980 di Semarang. Dalam salah satu laporannya dinyatakan antara lain:⁴⁷

Masalah kriminalisasi dan dekriminalisasi atas suatu perbuatan haruslah sesuai dengan politik kriminal yang diartut oleh bangsa Indonesia, yaitu sejauhmana perbuatan tersebut bertentangan dengan nilai-nilai fundamental yang berlakuj dalam masyarakat dan oleh masyarakat dianggap patut atau tidak patut dihukum dalam rangka menyelenggarakan kesejahteraan masyarakat.

Masalah kriminalisasi dan dekriminalisasi

Masalah kriminalisasi dan dekriminalisasi perlu mendapatkan perhatian yang seksama dari pembentuk hukum. Kriminalisasi dimaksudkan sebagai proses suatu perbuatan orang sebagai perbuatan yang dapat dipidana.⁴⁸ Proses ini diakhiri dengan terbentuknya undang-undang di mana perbuatan itu diancam dengan suatu sanksi yang berupa pidana. Sebaliknya pengertian dekriminalisasi mengandung arti suatu proses dimana dihilangkan sama sekali sifat dapat dipidananya sesuatu

⁴⁷ *ibid*

⁴⁸ Soedarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1981 hal. 40

perbuatan.

Ditegaskan dalam simposium itu bahwa, untuk menetapkan suatu perbuatan sebagai tindak kriminal, perlu memperhatikan kriteria sebagai berikut :

1. Apakah perbuatan itu tidak disukai atau dibenci oleh anggota masyarakat karena merugikan atau dapat merugikan, mendatangkan korban atau dapat mendatangkan korban;
2. Apakah biaya mengkriminalisasi seimbang dengan hasil yang akan dicapai, artinya cost pembuatan undang-undang, pengawasan dan penegakan hukum serta beban yang dipikul oleh korban, pelaku dan pelaku kejahatan itu sendiri harus seimbang dengan situasi tertib hukum yang akan dicapai;
3. Apakah akan menambah beban aparat penegak hukum yang tidak seimbang atau nyata-nyata tidak dapat diemban oleh kemampuan yang dimilikinya;
4. Apakah perbuatan-perbuatan itu menghambat atau menghalangi cita-cita bangsa, sehingga merupakan bahaya bagi keseluruhan masyarakat.

Sejalan dengan simposium di atas, Cherief Bassiouni mengemukakan pula bahwa keputusan untuk melakukan kriminalisasi dan dekriminalisasi harus didasarkan pada faktor-faktor kebijakan tertentu yang mempertimbangkan bermacam-macam faktor termasuk :⁴⁹

1. Keseimbangan sarana-sarana yang digunakan dalam hubungannya dengan hasil-hasil yang ingin dicapai;
2. Analisis biaya terhadap hasil-hasil yang diperoleh dalam hubungannya dengan tujuan-tujuan yang dicari;
3. Penilaian dan penafsiran tujuan-tujuan yang dicari itu dalam kaitannya dengan prioritas-prioritas lainnya dalam pengalokasian sumber-sumber tenaga manusia;
4. Pengaruh sosial dari kriminalisasi dan dekriminalisasi yang berkenaan dengan atau dipandang dari pengaruh-pengaruhnya yang sekunder.

Selanjutnya dikatakan bahwa problem dari pendekatan yang berorientasi pada kebijakan adalah kecenderungan untuk menjadi pragmatis dan kuantitatif serta tidak memberi kemungkinan untuk masuknya faktor-faktor yang subyektif,

⁴⁹ Barda Nawawi, op cit, hal 35.

misalnya nilai-nilai,⁵⁰ ke dalam pembuatan keputusan. Namun demikian, pendekatan yang berorientasi pada kebijakan ini menurut Bassiouni seharusnya dipertimbangkan sebagai salah satu scientific device dan digunakan sebagai alternatif dari pendekatan dengan penilaian emosional (the emotionally laden value judgement approach) oleh kebanyakan badan-badan legislatif. Dikemukakan pula bahwa perkembangan dari "a policy oriented approach" ini lamban datangnya, karena proses legislatif belum siap untuk pendekatan yang demikian. Masalahnya antara lain terletak pada sumber-sumber keuangan untuk melakukan orientasi ilmiah itu. Kelambanan yang demikian ditambah dengan proses kriminalisasi yang berlangsung terus menerus tanpa suatu evaluasi mengenai pengaruhnya terhadap keseluruhan sistem mengakibatkan timbulnya:

- a. Krisis kelebihan kriminalisasi (the crisis of over criminalization), dan
- b. Krisis kelampauan batas dari hukum pidana (the crisis of overreach of criminal law).

Pendekatan kebijakan seperti yang dikemukakan di atas jelas merupakan pendekatan yang rasional, karena karakteristik dari suatu politik kriminal yang rasional tidak lain dari penerapan metode-metode yang rasional. Menurut G.P Hoefnagels, suatu politik kriminal harus rasional; kalau tidak demikian tidak sesuai dengan definsinya sebagai "a rational total of the responses to crime". Di samping itu, hal ini penting karena konsepsi mengenai kejahatan dan kekuasaan atau proses untuk melakukan kriminalisasi sering ditetapkan secara emosional

⁵⁰ Ibid. Sejalan dengan itu Donald Black mengemukakan bahwa "... the core problem of legal policy making are *problems of value*.", "The Boundaries of Legal Sociology" dalam *The Sociology of Law, A Conflict Perspective*. Charles E Reasons & Robert M Rich (et al) Butterworth & Co, Toronto, 1979, hal 98.

Pendekatan yang rasional memang merupakan pendekatan yang seharusnya melekat pada setiap langkah kebijakan. Hal ini merupakan konsekwensi logis, karena seperti yang dikemukakan oleh Soedarto, dalam melaksanakan politik (kebijakan) orang mengadakan penilaian dan melakukan pemilihan dari sekian banyak alternatif yang dihadapi. Ini berarti suatu politik kriminal dengan menggunakan kebijakan hukum pidana harus merupakan suatu usaha atau langkah-langkah yang dibuat dengan sengaja dan sadar. Ini berarti memilih dan menetapkan hukum pidana sebagai sarana untuk menanggulangi kejahatan harus benar-benar memperhitungkan semua faktor yang dapat mendukung berfungsinya atau bekerjanya hukum pidana itu dalam kenyataannya. Jadi diperlukan pula pendekatan yang fungsional, dan inipun merupakan pendekatan yang melekat (inherent) pada setiap kebijakan yang rasional.

Salah satu kesimpulan seminar kriminologi ketiga tahun 1978 di Semarang antara lain menyatakan, hukum pidana hendaknya dipertahankan sebagai salah satu sarana untuk social defence. Pemilihan pada konsepsi perlindungan masyarakat inipun membawa konsekwensi pada pendekatan yang rational, seperti yang dikemukakan oleh Johannes Andenaes sebagai berikut :⁵¹

Apabila orang mendasarkan hukum pidana pada konsepsi perlindungan masyarakat/social defence, maka tugas selanjutnya adalah mengembangkan serasional mungkin hasil maksimum harus dicapai dengan biaya yang minimum bagi masyarakat dan minimum penderitaan bagi individu. Dalam hal demikian, orang harus mengandalkan pada hasil-hasil penelitian ilmiah mengenai sebab-sebab kejahatan dan efektivitas bagi bermacam-macam sanksi.

⁵¹ *ibid*

Dari pendapat Andenaes di atas jelas terlihat, bahwa pendekatan kebijakan yang rasional erat pula hubungannya dengan pendekatan ekonomis. Dengan pendekatan ekonomis di sini tidak hanya dimaksudkan untuk mempertimbangkan antara biaya atau beban yang ditanggung oleh masyarakat (dengan dibuat dan digunakannya hukum pidana) dengan hasil yang ingin dicapai, tetapi juga dalam arti mempertimbangkan efektivitas dari sanksi pidana itu sendiri. Sehubungan dengan hal ini Ted Honderich berpendapat bahwa suatu pidana dapat disebut sebagai alat pencegah yang ekonomis (economical deterrents) apabila dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

- a. Pidana itu sungguh-sungguh mencegah;
- b. Pidana itu tidak menyebabkan timbulnya keadaan yang lebih berbahaya/merugikan daripada yang akan terjadi apabila pidana itu tidak dikenakan;
- c. Tidak ada pidana lain yang dapat mencegah secara efektif dengan bahaya/kerugian yang lebih kecil.

Bertolak dari pendapat Ted Honderich di atas dapat pula ditegaskan bahwa pendekatan rasional pragmatis berarti mengandung pula pendekatan kemanfaatan/kegunaan (utilitas). Sehubungan dengan hal ini, Jeremy Bentham pernah pula menyatakan bahwa pidana janganlah diterapkan/digunakan apabila "groundless", "needless", "unprofitable" or "inefficacious". Segi lain yang perlu dikemukakan dari pendekatan kebijakan ialah yang berkaitan dengan nilai-nilai yang ingin dicapai atau dilindungi oleh hukum pidana. Tujuan-tujuan yang ingin dicapai oleh pidana pada umumnya terwujud dalam kepentingan-kepentingan

sosial yang mengandung nilai-nilai tertentu yang harus dilindungi. Kepentingan-kepentingan sosial tersebut menurut Bassiouni adalah:

1. Memelihara tertib masyarakat;
2. Perlindungan warga masyarakat dari kejahatan, kerugian atau bahaya-bahaya yang tidak dapat dibenarkan, yang dilakukan oleh orang lain;
3. Memasyarakatkan kembali (resosialisasi) para pelanggar hukum;
4. Memelihara atau mempertahankan integritas pandangan-pandangan dasar tertentu mengenai keadilan sosial, martabat kemanusiaan dan keadilan individu.

Ditegaskan selanjutnya bahwa sanksi pidana harus disepadankan dengan kebutuhan untuk melindungi dan mempertahankan kepentingan-kepentingan ini. Pidana hanya dibenarkan apabila ada kebutuhan yang berguna bagi masyarakat; pidana yang tidak diperlukan tidak dapat dibenarkan dan berbahaya bagi masyarakat. Selain itu batas-batas sanksi pidana ditetapkan pula berdasarkan kepentingan-kepentingan ini dan nilai-nilai yang mewujudkannya. Berdasarkan pandangan yang demikian, maka menurut Bassiouni disiplin hukum pidana bukan hanya pragmatis tetapi juga suatu disiplin yang berdasar dan berorientasi pada nilai.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa, dalam melakukan kebijakan hukum pidana diperlukan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan (policy oriented approach) yang lebih bersifat pragmatis dan rasional dan juga pendekatan yang berorientasi pada nilai (value judgement approach). Menurut Barda Nawawi Arief, antara pendekatan kebijakan dan pendekatan yang

berorientasi pada nilai jangan terlalu dibuat sebagai suatu “dichotomi”, karena dalam pendekatan kebijakan sudah seharusnya juga dipertimbangkan faktor-faktor nilai.

Kebijakan kriminal tidak dapat dilepaskan sama sekali dari masalah nilai, karena seperti dikemukakan oleh Christiansen, bahwa “the conception of problem crime and punishment is an essential part of the culture of any society”. Begitu juga W. Clifford menyatakan bahwa : “the very foundation of any criminal justice system consist of the phylosophy behind a given country”. Apabila pidana akan digunakan sebagai sarana untuk tujuan tersebut, maka pendekatan humanistik harus pula diperhatikan. Hal ini penting tidak hanya karena kejahatan itu pada hakikatnya merupakan masalah kemanusiaan, tetapi juga pada hakikatnya pidana itu sendiri mengandung unsur penderitaan yang dapat menyerang kepentingan atau nilai yang paling berharga bagi kehidupan manusia.

Untuk mengurangi efek pidana yang merugikan tersebut perlu dilakukan pendekatan integralistik antara upaya penanggulangan kejahatan dengan sarana penal dan sarana non penal. Upaya penanggulangan kejahatan dengan menggunakan sarana penal diibaratkan dengan pisau bermata dua yang dapat mengiris daging sendiri, oleh sebab itu perlu dilakukan upaya pendekatan yang bersifat “non penal”. Berbeda halnya dengan upaya penanggulangan kejahatan lewat jalur penal lebih menitik beratkan pada sifat “preventif” (penindasan/pemberantasan/penumpasan) sesudah kejahatan terjadi. Sedangkan

jalur non penal lebih menitik beratkan pada sifat “preventif” (pencegahan/penangkalan/pengendalian) sebelum kejahatan terjadi.⁵²

4. Pembaharuan Hukum Pidana

Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) yang hingga saat ini berlaku merupakan undang-undang warisan pemerintah kolonial Belanda yakni *Wetboek van Strafrecht vor Nederlands Indie* (WvS). Dengan berbagai perubahan seperlunya, berdasarkan Pasal II Aturan Peralihan Undang-undang Dasar 1945 dan Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 diberlakukan di Indonesia guna mencegah terjadinya kekosongan hukum. Pembaharuan hukum pidana yang dalam hal ini pembaharuan substansi hukum (*legal substance*) tidak boleh diartikan semata-mata sebagai usaha untuk menggantikan WvS dengan KUHP Nasional tanpa memperhatikan nilai-nilai sosial, budaya masyarakat Indonesia. Pancasila sebagai sumber dari segala sumber hukum dan dasar falsafah negara, harus menjadi landasan ideologis/filosofis KUHP Nasional yang hendak dibentuk tersebut. Sebagai bangsa yang secara politis sudah merdeka, sudah seharusnya semua ketentuan pidana yang ada diganti dengan ketentuan hukum pidana nasional yang berdasarkan falsafah negara Pancasila.

Sehubungan dengan pembaharuan hukum pidana tersebut, Barda Nawawi Arief mengemukakan bahwa:⁵³ makna dan hakikat pembaharuan hukum pidana berkaitan erat dengan latar belakang dan urgensi diadakannya pembaharuan

⁵² *ibid*, hal 49.

⁵³ Barda Nawawi, *Bunga Rampai*, op cit hal 31

hukum pidana itu sendiri. Latar belakang dan urgensi diadakannya pembaharuan hukum pidana dapat ditinjau dari aspek sosio-politik, sosio-filosofik, sosio-kultural atau dari berbagai aspek kebijakan (khususnya kebijakan sosial, kebijakan kriminal dan kebijakan penegakan hukum. Ini berarti makna dan hakikat pembaharuan hukum pidana juga berkaitan erat dengan berbagai aspek itu. Artinya, pembaharuan hukum pidana juga pada hakikatnya harus merupakan perwujudan dari perubahan dan pembaharuan terhadap berbagai aspek dan kebijakan yang melatar belakangi itu. Dengan demikian, pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya mengandung makna, suatu upaya untuk melakukan reorientasi dan reformasi hukum pidana sesuai dengan nilai-nilai sentral sosio-politik, sosio-filosofik dan sosio-kultural masyarakat Indonesia yang melandasi kebijakan sosial, kebijakan kriminal dan kebijakan penegakan hukum di Indonesia. Secara singkat dapatlah dikemukakan bahwa pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya harus ditempuh dengan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan ("policy oreinted approach) dan sekaligus pendekatan yang berorientasi pada nilai ("value judgement approach").

Pembaharuan hukum pidana harus dilakukan dengan pendekatan kebijakan, karena memang pada hakikatnya ia hanya merupakan bagian dari suatu langkah kebijakan atau policy (yaitu bagian dari politik hukum/penegakan hukum, politik hukum pidana, politik kriminal dan politik sosial). Di dalam setiap kebijakan (policy) terkandung pula pertimbangan nilai. Oleh karena itu, pembaharuan hukum pidana harus pula berorientasi pada nilai.

Dengan demikian dapat disimpulkan makna dan hakikat pembaharuan hukum pidana sebagai berikut :

1. Dilihat dari sudut pendekatan kebijakan.

- a. Sebagai bagian dari kebijakan sosial, pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya merupakan bagian dari upaya untuk mengatasi masalah-masalah sosial (termasuk masalah kemanusiaan) dalam rangka mencapai/menunjang tujuan nasional (kesejahteraan masyarakat dan sebagainya);
- b. Sebagai bagian dari kebijakan kriminal, pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya merupakan bagian dari upaya perlindungan masyarakat (khususnya upaya penanggulangan kejahatan);
- c. Sebagai bagian dari kebijakan penegakan hukum, pembaharuann hukum pidana pada hakikatnya merupakan bagian dari upaya memperbaiki substansi hukum (legal substance) dalam rangka lebih mengefektifkan penegakan hukum.

2. Dilihat dari sudut pendekatan nilai.

Pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya merupakan upaya melakukan peninjauan dan penilaian kembali ("reorientasi dan re evaluasi") nilai-nilai sosio-politik, sosio-filosofik dan sosio-kultural yang melandasi dan memberi isi terhadap muatan normatif dan substantif hukum pidana yang dicita-citakan. Bukanlah pembaharuan ("reformasi") hukum pidana apabila orientasi nilai hukum pidana yang dicita-citakan (misalnya KUHP baru) sama saja dengan orientasi nilai dari hukum pidana lama warisan penjajah (KUHP lama atau WvS).

Upaya untuk melakukan pembaharuan hukum pidana sudah cukup banyak yang dilakukan. Namun apa yang telah dikerjakan itu tidak bisa dikatakan sebagai suatu "Law reform" secara "total". Apa yang dikerjakan adalah tambal sulam.⁵⁴ Hal ini memang menyedihkan, karena sebagai mana telah diketahui bahwa hal ini merupakan masalah politik hukum pidana. Untuk bidang hukum pidana, melaksanakan politik hukum pidana berarti usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang.

Pembentukan undang-undang merupakan proses sosial dan proses politik yang sangat penting artinya dan mempunyai pengaruh luas, karena ia akan memberi bentuk dan mengatur atau mengendalikan masyarakat. Politik hukum pidana Indonesia bertitik tolak pada penggantian KUHP sekarang dengan KUHP Nasional, sebagai keharusan.

Latar belakang urgensi dilakukan pembaharuan KUHP sekurang-kurangnya didasarkan atas tiga alasan yakni.⁵⁵ Pertama, Alasan yang bersifat politik, adalah wajar bahwa negara Republik Indonesia yang merdeka memiliki KUHP yang bersifat nasional, yang dihasilkan sendiri. Ini merupakan kebanggaan nasional yang inherent dengan kedudukannya sebagai negara yang telah melepaskan diri dari penjajahan. Adalah tugas dari pembentuk undang-undang untuk "menasionalkan" semua perundang-undangan warisan zaman kolonial, dan ini harus didasarkan pada Pancasila sebagai sumber dari segala sumber hukum.

⁵⁴ Soedarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Kajian Pembaharuan Hukum Pidana, Penerbit Sinar Baru, Bandung, 1983, hal 109.

⁵⁵ Soedarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, op cit hal 70 -71. Lihat juga buku beliau *Hukum pidana dan Perkembangan Masyarakat*, ibid hal 66 - 68

Alasan, kedua bersifat sosiologis. Suatu KUHP pada dasarnya adalah merupakan pencerminan dari nilai-nilai kebudayaan dari suatu bangsa, karena ia memuat perbuatan-perbuatan yang tidak ia kehendaki dan mengikatkan kepada perbuatan-perbuatan itu suatu sanksi (yang negatif) yang berupa pidana. Ukuran untuk menentukan perbuatan mana yang dilarang itu tentunya tergantung dari pandangan kolektif yang terdapat dalam masyarakat tentang apa yang baik, yang benar dan sebaliknya. Ketiga, alasan yang bersifat praktis. Ialah kenyataan bahwa teks resmi “Kitab Undang-undang Hukum Pidana” disingkat KUHP adalah bahasa Belanda. Dapat diperhitungkan, bahwa jumlah penegak hukum, termasuk para hakim, yang memahami bahasa asing tersebut makin lama makin sedikit. Terjemahan dari WvS yang beraneka ragam itu tentunya tidak membantu penyelenggara hukum pidana yang pasti dan seragam. Tidak mustahil terjadi penafsiran yang menyimpang dari makna teks aslinya, yang disebabkan oleh suatu terjemahan yang kurang tepat. Di samping para penegak hukum yang diharapkan menguasai bahasa asing itu untuk dapat menerapkan WvS secara tepat, tidaklah kurang penting artinya bagi rakyat biasa yang juga menjadi adressat dari WvS itu. Bagaimana mereka itu bisa diharapkan memahami benar-benar apa yang dilarang, apabila mereka tidak mengerti bahasanya.

Perlu diperhatikan bahwa, dalam upaya pembaharuan hukum pidana itu harus memperhatikan aspirasi-aspirasi yang tengah berkembang. Aspirasi yang perlu diperhatikan adalah aspirasi suprastruktur, infrastruktur, ekspertis dan

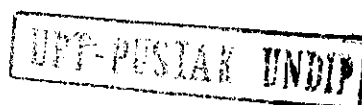
aspirasi masyarakat internasional.⁵⁶ Dalam pembentukan hukum dan penegakan hukum harus tergambar pula karakteristik hukum modern, yang merupakan landasan sistem hukum dalam menyongsong globalisasi yang semakin meningkat di masa mendatang, karena tidak mustahil sasaran (addresat) norma hukum nasional suatu bangsa adalah bangsa lain yang ada di negara yang berlainan karena aktivitas transnasional. Dikemukakan bahwa karakteristik hukum modern adalah bahwa hukum harus :⁵⁷(a) Uniform and unvarying in their application; (b) transactional; (c) Universalistic; (d) Hierarchical; (e) Organized Bureaucratically;; (f) Rational; (g) Run by profesional; (h) Lawyers replace general agent; (i) Amandable; (j) Political; (k) Legislative, judicial and executive are separate and distinct.

Pembaharuan hukum pidana yang menyeluruh harus meliputi pembaharuan hukum pidana materil (substantif), hukum pidana formil/hukum acara pidana dan hukum pelaksanaan pidana. Ketiga-tiga bidang hukum pidana itu harus bersama-sama diperbaharui. Kalau hanya salah satu bidang yang dibaharui dan yang lain tidak, maka akan timbul kesulitan dalam pelaksanaannya dan tujuan pembaharuan itui tidak akan tercapai sepenuhnya. Adapun tujuan utama pembaharuan itu adalah **Penanggulangan kejahatan**.

Usaha pembaharuan hukum pidana di Indonesia sudah dimulai sejak masa permulaan berdirinya Republik, yang diproklamasikan pada tanggal 17 Agustus 1945. Guna menghindarkan kekosongan hukum, UUD 1945 memuat

⁵⁶ Muladi, *Hak Asasi Manusia, Politik dan Sistem Peradilan Pidana*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, 1997, hal 63.

⁵⁷ *ibid*, hal 64.



Aturan Peralihan. Dalam Pasal II Aturan Peralihan itu dikatakan bahwa “Segala badan negara dan peraturan yang ada masih berlaku, selama belum diadakan yang baru menurut Undang-undang Dasar ini”. Dengan demikian maka hukum pidana yang berlaku pada saat itu ialah yang digunakan selama masa pendudukan bala tentara Jepang. Di bidang hukum pidana materiil, *Wetboek van Strafrecht Voor Nederland Indie* masih tetap berlaku dan diterapkan selama pendudukan itu, dalam arti bahwa selama tidak pernah ada suatu produk legislatifpun yang menyatakan WvS, atau beberapa pasal dari WvS itu tidak berlaku. Hanya pada tahun 1944, pemerintah bala tentara Jepang mengeluarkan apa yang disebut *Gunzei Keizirei*, yang merupakan semacam KUHP, yang harus diterapkan oleh pengadilan-pengadilan pada waktu itu. Dengan sendirinya apabila suatu perbuatan masuk dalam rumusan atau kualifikasi delik dalam WvS dan juga dalam *Gnzei Keizirei*. Keadaan ini berlangsung sampai dikeluarkannya Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 pada tanggal 26 Februari 1946. Sejak saat inilah dapat dikatakan pembaharuan hukum pidana dimulai.

Melalui Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 ini, menurut Oemar Seno Adji merupakan titik sentral dari perkembangan perundang-undangan pidana yang mengandung ketentuan peralihan (“*functie-overgang, rechtsopvolging*”), pasal-pasal yang presumptif dan provisoris, dan akhirnya adalah transitioir sifatnya yang akan mengantarkan kita pada KUKHP baru yang nasional sifatnya.⁵⁸ Sejarah perundang-undangan menunjukkan bahwa Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946, yang setelah melampaui fase pluralisme hukum pidana di masing-masing daerah,

⁵⁸ Oemar Seno Adji, *Hukum Pidana Pengembangan*, Penerbit Erlangga, Jakarta, 1985 hal 34.

daerah Republik Indonesia yang meliputi Daerah Yogyakarta dahulu dan daerah-daerah yang menggabungkan kepada Daerah Republik Indonesia Yogyakarta dan daerah-daerah yang tidak menggabungkan diri dengan Republik Indonesia Yogyakarta, diperlakukan untuk seluruh Indonesia sejak tahun 1958 Undang-undang Nomor 73 Tahun 1958 (LN 1958-127).

Selain Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946, guna mengikuti perkembangan dan perubahan yang terjadi di dalam masyarakat, ditetapkanlah undang-undang untuk merubah atau menambah ketentuan dalam Wetboek van Strafrecht tersebut yakni :

- a. Undang-undang Nomor 20 Tahun 1946, dengan undang-undang ini diintrodusir jenis pidana baru sebagai tambahan terhadap Pasal 10 KUHP yaitu "pidana tutupan" yang dimaksudkan sebagai *costedia honesta*, sebagai alternatif pidana hilang kemerdekaan selain pidana penjara yang dapat dijatuhkan oleh seorang hakim terhadap kejahatan-kejahatan yang dilakukan dengan motivasi yang perlu dihormati;
- b. Undang-undang Nomor 73 Tahun 1958, di samping memberlakukan Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 untuk seluruh wilayah Indonesia, undang-undang ini melakukan perubahan terhadap KUHP. Undang-undang No 73 Tahun 1958 menambah dengan Pasal 52a, Pasal 142 a dan Pasal 154 a ke dalam KUHP, yang kesemua pasal tersebut menyangkut bendera Indonesia.
- c. Undang-undang Nomor 1 Tahun 1960, undang-undang ini merubah ancaman terhadap tiga delik yang termasuk "culpose delict", yakni Pasal-pasal 188,

- 359, dan 360 KUHP, di mana ancaman pidana ditingkatkan menjadi setinggi-tingginya lima tahun penjara.
- d. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 16 Tahun 1960, peraturan ini dikeluarkan guna merubah Pasal-pasal 364, 373, 379, 384 dan Pasal 407 ayat (1) KUHP berhubungan dengan nilai barang yang dimaksud dalam pasal-pasal tersebut tidak sesuai lagi dengan keadaan sekarang. Dalam Pasal I Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang itu ditegaskan bahwa :”kata-kata vijf en twintig gulden” dalam pasal-pasal di atas diubah menjadi “dua ratus lima puluh rupiah”.
 - e. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 18 Tahun 1960. Peraturan ini dikeluarkan untuk menyesuaikan nilai pidana denda. Di samping mengganti kata “gulden” menjadi “rupiah” dan semua nilai gulden yang terdapat dalam KUHP harus dibaca dengan kelipatan lima belas.
 - f. Undang-undang Nomor 2 Pnps Tahun 1964. Undang-undang ini mengatur pelaksanaan hukuman mati baik di kalangan pengadilan sipil maupun pengadilan militer yang semula dilaksanakan dengan menggantung sampai mati si terpidana oleh seorang algojo, menjadi dilaksanakan dengan menembak terpidana mati oleh regu tembak.
 - g. Undang-undang Nomor 1 Pnps 1965. Undang-undang ini menambah Pasal 156 a ke dalam KUHP, tentang kejahatan penodaan agama.
 - h. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1974. Dalam undang-undang ini terdapat perubahan yakni :
 1. menyatakan semua tindak pidana perjudian sebagai kejahatan (Pasal 1);

2. perubahan ancaman pidana dalam KUHP

- Pasal 303 ayat (1) yang sebelumnya diancam dengan pidana penjara selama-lamanya dua tahun delapan bulan atau denda sebanyak-banyaknya dua puluh lima juta rupiah.
- Pasal 542 ayat (1) yang semula diancam dengan kurungan selama-lamanya satu bulan atau denda sebanyak-banyaknya empat ribu lima ratus rupiah, menjadi pidana penjara selama-lamanya empat tahun atau denda sebanyak-banyaknya sepuluh juta rupiah.
- Pasal 542 ayat (2) sebelumnya pidana kurungan selama-lamanya tiga bulan atau denda sebanyak-banyaknya tujuh ribu lima ratus rupiah menjadi pidana penjara selama-lamanya enam tahun atau denda sebanyak-banyak lima belas juta rupiah.

3. Sebutan Pasal 542 menjadi Pasal 303 bis

- i. Undang-undang Nomor 4 Tahun 1976. Undang-undang ini menambah pasal-pasal KUHP yang mengatur tentang kejahatan terhadap penerbangan dan kejahatan terhadap sarana/prasarana penerbangan untuk mengikuti perkembangan zaman, di mana semula dalam KUHP yang diatur hanya kejahatan yang dilakukan oleh bajak laut.
- j. Undang-undang Nomor 27 Tahun 1999. Undang-undang ini merupakan perubahan terhadap KUHP yang berkaitan dengan kejahatan terhadap keamanan negara dengan menambah ketentuan Pasal 107 menjadi Pasal 107 a, b, c, d, e dan f. Ketentuan dalam undang-undang ini yakni untuk menampung ketentuan dalam Undang-undang Nomor 11 /Pnps/1963 tentang

Pemberantasan Kegiatan Subversi, misalnya melakukan sabotase, menyebarkan ideologi komunisme, marxisme-leninisme yang bertentangan dengan ideologi negara Pancasila.

Di samping undang-undang yang menambah/merubah KUHP, masih didapati undang-undang hukum pidana khusus,⁵⁹ yakni suatu undang-undang hukum pidana tentang tindak pidana tertentu yang ada di luar KUHP. Undang-undang hukum pidana khusus ini memuat baik hukum pidana formil (Hukum Acara Pidana), maupun hukum pidana materiilnya.

Undang-undang hukum pidana khusus di atas, di samping menguraikan unsur-unsur perbuatan yang dilarang atau diharuskan, memuat pula beberapa acara khusus dalam prosedur peradilannya. Diantara undang-undang hukum pidana khusus tersebut adalah :

- a. Undang-undang No 7/Drt/1955 tentang Tindak Pidana Ekonomi;
- b. Undang-undang Nomor 3/1971 tentang Tindak Pidana Korupsi yang kemudian dicabut berdasarkan Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999;
- c. Undang-undang Nomor 9 Tahun 1976 tentang Narkotika yang kemudian dicabut berdasarkan ketentuan Undang-undang Nomor 22 Tahun 1997.

Selain pertumbuhan hukum pidana khusus di atas, telah berkembang pula ketentuan-ketentuan pidana dalam sektor-sektor tertentu. Hal ini disebabkan karena makin luasnya campur tangan pemerintah di segala bidang. Untuk mengamankan kebijakannya ditetapkanlah berbagai ketentuan pidana dalam

⁵⁹ Loebby Loqman, **Delik Politik di Indonesia**, Penerbit Ind-Hill-Co, Jakarta, 1993, hal 94.

pelbagai undang-undang.⁶⁰ Dalam berbagai produk perundang-undangan akan selalu dijumpai adanya **Ketentuan Pidana**, seperti di bidang Lingkungan Hidup, Lalu lintas dan Angkutan Jalan, Perlindungan Konsumen dan juga di **bidang Perpajakan**. Dalam berbagai produk legislatif terlihat bahwa hukum pidana selalu dipanggil/digunakan untuk “menakut-nakuti” atau mengamankan bermacam-macam kejahatan yang mungkin timbul di berbagai bidang.

Adanya ketentuan pidana dalam berbagai perundang-undangan di atas, tentu saja harus dikembalikan kepada sistem yang dianut oleh KUHP sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 103 KUHP. Oleh sebab itu apabila ada penyimpangan atau perkecualian dalam undang-undang lain harus dimuat alasan-alasan yang mendasarinya. Penetapan ketentuan pidana dalam perundang-undangan lain, haruslah tetap diarahkan dalam upaya melakukan **pembaharuan hukum pidana**, yakni sebagai sarana penanggulangan kejahatan dan perlindungan masyarakat. Dan hendaklah disadari betul-betul bahwa hakikat pembaharuan hukum pidana bukanlah terletak kepada usaha untuk mengganti KUHP dengan hukum pidana nasional, akan tetapi lebih jauh lagi, pembaharuan hukum pidana itu haruslah dilandasi oleh filsafat yang tinggi. Perubahan/penggantian KUHP yang saat ini berlaku dengan KUHP nasional sesungguhnya baru merupakan sebagian bentuk pembaharuan hukum pidana sebab hanya menyentuh salah satu aspek hukum pidana, yakni bidang hukum pidana substantif saja. Padahal pembaharuan hukum pidana itu juga harus mencakup hukum pidana formil dan hukum pelaksanaan pidana.

⁶⁰ Lihat lebih lanjut, Barda Nawawi, **Beberapa Aspek...**, op cit hal 40 - 41

Dengan demikian pembaharuan hukum pidana mempunyai aspek yang luas sekali, tidak hanya memperbarui undang-undang saja, akan tetapi lebih jauh lagi adalah guna menilai apakah pembaharuan itu efektif untuk menanggulangi kejahatan. Menurut Soedarto, kalau membicarakan pidana harus membicarakan orang yang melakukan kejahatan. Orang ini adalah seperti kita semua, tidak berbeda sedikitpun, kecuali bahwa ia telah melakukan perbuatan yang dilarang dan dinyatakan bersalah oleh hakim. Jadi pembicaraan pembaharuan hukum pidana tetap berkisar kepada manusia, sehingga ia tidak boleh sama sekali meninggalkan nilai-nilai kemanusiaan ialah kasih sayang terhadap sesama. Sejalan dengan pendapat Soedarto di atas, LaPatra menyatakan bahwa bukanlah disebut kebijakan hukum pidana apabila secara efektif tanpa kemampuannya mengurangi kejahatan melalui pencegahan kejahatan dan rehabilitasi terhadap pelanggar hukum.⁶¹ Begitu juga Sir Rupert Cross menegaskan bahwa⁶²

"Suatu pembaharuan dalam sistem hukum pidana selayaknya bisa dilukiskan sebagai suatu usaha untuk mewujudkan pembaharuan hukum pidana apabila secara langsung atau tidak langsung ditujukan terhadap **rehabilitasi pelanggar** atau diarahkan untuk **menghindarkan, menunda atau mengurangi pidana** berdasarkan nilai-nilai kemanusiaan.

Adanya ketentuan pidana dalam pelbagai undang-undang tersebut handaklah diarahkan pula kepada tujuan pembaharuan hukum pidana sebagaimana telah dilukiskan di atas, usaha demikian nantinya akan menghasilkan sistem hukum pidana nasional yang dicita-citakan.

⁶¹ JW LaPatra, *Analizing The Criminal Justice System*, Lexington Books, Toronto, 1978 hal 38.

⁶² Rupert Cross, *Punishment, Prison and The Public*, Steven & Son, London, 1971, hal 46. Lihat juga Barda Nawawi, *Bunga Rampai*, op cit hal 45

BAB III

HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

A. Kebijakan Hukum Pidana dalam Undang-undang Perpajakan

Dalam undang-undang perpajakan terutama setelah dilakukannya pembaharuan undang-undang perpajakan (tax reform) pada tahun 1984, melalui Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUTAP) yang telah dirubah berdasarkan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 terakhir dirubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000. ditetapkan sejumlah perbuatan yang merupakan tindak pidana. Kebijakan hukum pidana (kebijakan legislatif/kebijakan formulatif) ditujukan agar warga masyarakat terutama Wajib Pajak mematuhi ketentuan yang telah ditetapkan oleh undang-undang. Dengan adanya ketentuan pidana ini, diharapkan penerimaan negara dari sektor perpajakan akan semakin meningkat guna menggantikan penerimaan dari sektor minyak bumi dan gas yang semakin hari semakin menunjukkan kemerosotan.

apakah
penerimaan
dari sektor
minyak bumi
dan gas
semakin
menunjukkan
kemerosotan
WPP?

Kebijakan penetapan sanksi pidana tentu saja tidak dapat dilepaskan dari tujuan ditetapkannya reformasi perpajakan itu sendiri. Sanksi pidana hendaknya baru dipergunakan sebagai sarana untuk mencapai tujuan ditetapkannya Undang-undang Perpajakan. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 merupakan ketentuan hukum umum (lex generalis) dalam bidang perpajakan, di samping sebagai hukum formil (tentang tata cara perpajakan) di dalamnya mengandung aturan tentang prosedur cara bagaimana pemerintah melaksanakan wewenangnya untuk

meletakkan kewajiban kepada warga negaranya guna membayar pajak. Agar kewenangan negara tersebut dapat berjalan sesuai dengan tujuan yang digariskan, ditetapkanlah dalam undang-undang ini sejumlah sanksi terhadap pelanggarannya.

Dengan demikian dapatlah dikemukakan bahwa Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 (KUTAP) yang telah mengalami beberapa kali perubahan, merupakan ketentuan umum (hukum umum) yang mengatur tentang wewenang negara untuk membebankan pajak terhadap warga negara, di samping itu sebagai hukum yang mengatur tentang tata cara (prosedur/hukum formil) tentang bagaimana wewenang negara itu dipergunakan agar ketentuan hukum itu dipatuhi.

Sebagai hukum umum/lex generealis, ketentuan pidana dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 berlaku juga terhadap semua tindak pidana di bidang perpajakan, kecuali apabila dalam undang-undang pajak lain telah ditetapkan aturan pidana tersendiri, misalnya dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 Sebagaimana yang telah dirubah dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan, atau dikembalikan kepada ketentuan pidana dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana seperti dalam Undang-undang Bea Materai.

Sebagaimana telah dikemukakan pada Bab II, Bahwa kebijakan kriminal dengan menggunakan sarana penal (hukum pidana) ialah merupakan masalah tentang:

- (1) Perbuatan apa yang seharusnya dijadikan **tindak pidana**, dan
- (2) **Sanksi apa** yang sebaiknya digunakan atau dikenakan kepada si pelanggar

Di bidang perpajakan, kedua masalah kebijakan kriminal ini akan dibahas lebih lanjut meliputi (1) Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dan (2) Tentang sanksi terhadap pelanggarannya yang meliputi sanksi administratif dan sanksi pidana.

1. Tindak Pidana di bidang perpajakan

Sebelum menguraikan lebih lanjut tentang tindak pidana di bidang perpajakan, terlebih dahulu perlu dikemukakan apakah hakikat tindak pidana itu sendiri.¹ Istilah tindak pidana atau delik (*delict*) merupakan terjemahan dari bahasa Belanda "*Strafbaar feit*". Beberapa sarjana telah mengemukakan pendapatnya tentang apa hakikat tindak pidana tersebut. Salah satu diantaranya yakni menurut Simons,² yang dimaksud dengan tindak pidana yakni perbuatan salah dan melawan hukum, yang diancam dengan pidana dan dilakukan oleh seseorang yang mampu bertanggung jawab. Definisi yang dikemukakan oleh Simons ini masih terlalu umum serta tidak membedakan antara perbuatan pidana dan pertanggung jawaban pidana yang merupakan dua dari tiga masalah mendasar dalam hukum pidana. Menurut Moelyatno, sebagaimana dikemukakan oleh Roeslan Saleh³, menyatakan bahwa menurut ujud dan sifatnya, perbuatan-perbuatan pidana ini adalah perbuatan-perbuatan yang melawan hukum. Perbuatan-perbuatan ini juga merugikan masyarakat, dalam arti bertentangan dengan atau menghambat akan terlaksananya tata dalam pergaulan masyarakat

¹ Istilah Tindak Pidana sering juga disebut dengan "Perbuatan Pidana", "Peristiwa Pidana", dalam tesis ini kedua istilah digunakan dalam pengertian yang sama.

² Mustafa Abdullah dan ruben Achmad, *Intisari Hukum Pidana*, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, 1983, hal 26

³ Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggung Jawaban dalam Hukum Pidana*, Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana, Penerbit Aksara Baru, Jakarta, 1983, hal 113.

yang dianggap adil dan baik. Dapat pula dikatakan bahwa perbuatan pidana ini adalah perbuatan yang anti sosial. Dalam perbuatan pidana, selain sifat tercelanya suatu perbuatan, haruslah merupakan pula perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana barang siapa yang melakukannya. Guna menentukan ada atau tidaknya perbuatan pidana, pertama-tama harus dilihat dari rumusan undang-undang. Pengamatan yang teliti atas rumusan undang-undang diperlukan sekali agar tidak salah menggunakan aturan larangan yang dimaksud oleh rumusan itu. Hal ini berkaitan dengan politik hukum yang kita anut di mana asas legalitas tetap dijunjung tinggi, sebagaimana tersebut dalam Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) yang pada pokoknya menghendaki adanya undang-undang terlebih dahulu sebelum suatu perbuatan dinyatakan sebagai tindak pidana, yang pembuatnya dapat dipidana.⁴ Jadi diikutinya asas hukum yang tertulis. Betapapun tercelanya suatu perbuatan, namun apabila pembentuk undang-undang tidak menyatakan perbuatan itu sebagai tindak pidana, maka tidak mungkin pembuatnya dapat dipidana. Begitu juga Paul W. Tappan,⁵ yang mengemukakan bahwa "an Intentional act in violation of the criminal law (statutory or case law), committed without defence or excuse, and penalized by state as a felony or misdemeanor". Sejalan dengan itu Sue Titus Reid mengemukakan

⁴ Soedarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Penerbit Sinar Baru, Bandung, 1983, hal 49

⁵ Paul W Tappan, "Who is the Criminal" dalam *White Collar Crime. Offenses in Business, Politics and the Professions*, Gilbert Geis and Robert F. Meier (et al), The Free Press, Collar Macmillan Publishers, London, 1977, hal 277

dalam sifatnya telah merupakan perbuatan yang immoral atau salah.⁷ Dengan demikian dinyatakan melalui undang-undang sebagai kejahatan.

Dewasa ini perbedaan antara perbuatan yang tergolong mala in se dan mala prohibita, menurut Charles W Thomas dan Donna M Bishop,⁸ hanya mempunyai perbedaan yang tipis. Pendekatan modern yakni dengan membedakan antara kejahatan (felonies) dan pelanggaran (misdemeanor) sebagaimana dianut oleh KUHP kita. Kejahatan (felonies) merupakan perbuatan yang diancam dengan pidana mati atau pidana penjara lebih dari satu tahun dan dijalankan dalam penjara negara atau federal, sedang pelanggaran (misdemeanor) umumnya diancam dengan pidana kurungan dan pelaksanaannya biasanya di dalam suatu lembaga/institusi lokal untuk suatu periode tertentu hingga satu tahun.

Baik kejahatan maupun pelanggaran menurut sistematika KUHP kita, keduanya merupakan tindak pidana atau strafbaar feit (delik) dalam bahasa Belanda. Dalam doktrin hukum pidana dibedakan atas tindak pidana umum dan tindak pidana khusus. Pertalian antara keduanya ditetapkan dalam Pasal 103 KUHP yang berbunyi :⁹

Ketentuan dari delapan bab yang pertama dari buku ini berlaku juga terhadap perbuatan yang dapat dihukum menurut peraturan undang-undang lain, kecuali kalau ada undang-undang (wet) tindakan umum pemerintah (Algemene maatregelen van bestuur) atau ordonansi menentukan peraturan lain.

⁷ James L LeGranda, *The Basic Process of Criminal Justice*, Glencoe - Press, Collier Macmillan Publishers, London, 1973, hal 7

⁸ Charles W Thomas dan Donna M Bishop, *Criminal Law, Under Standing Basic Principles*, Sage Publications, 1987, hal 40

⁹ R. Soesilo, *Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP)*, Serta Komenta-komentarnya Lengkap Pasal demi Pasal, Politea, Bogor, 1993, hal 106.

bahwa dalam perumusan tentang kejahatan, hal-hal yang perlu diperhatikan adalah:⁶

1. Kejahatan adalah tindakan sengaja (atau omisi). Dalam pengertian ini seseorang tidak dapat dihukum hanya karena fikirannya, melainkan harus ada tindakan atau kealpaan. Kegagalan untuk bertindak dapat juga merupakan kejahatan, jika terdapat suatu kewajiban hukum untuk bertindak dalam kasus tertentu di samping itu harus pula ;
2. merupakan pelanggaran hukum pidana;
3. yang dilakukan tanpa pembelaan atau pembenaran yang diakui secara hukum;
4. yang diberi sanksi oleh negara sebagai suatu kejahatan atau pelanggaran.

Dengan demikian disebutkan bahwa kejahatan adalah perbuatan yang dirumuskan melalui undang-undang yang diancam dengan pidana. Menurut Richard Quenney, kejahatan adalah suatu rumusan tentang perilaku manusia yang diciptakan oleh yang berwenang dalam suatu masyarakat yang secara politis terorganisasi. Kejahatan merupakan hasil rumusan perilaku yang diberikan terhadap sejumlah orang oleh orang-orang lain. Kejahatan dalam pengertian ini dikenal dengan istilah mala prohibita, yakni tindakan yang dilakukan oleh hukum (undang-undang) dilarang, bukan karena berhubungan dengan sentimen publik yang immoral atau merugikan masyarakat. Berbeda halnya dengan dengan mala in se, yakni perbuatan yang menurut hakikatnya merupakan kejahatan, seperti pembunuhan, pencurian, penggelapan dan sejenisnya. Perbuatan demikian ini

⁶ Soeryono Soekanto, Mulyana W Kusuma, **Kriminologi Suatu Pengantar**, Penerbit Ghalia Indonesia Jakarta, 1983, hal 22. Lihat Juga Sue Titus Reid, **Crime and Criminology**, Second Edition, Holt, Rinehart and Wington, 1979, hal 5

Dengan demikian ketentuan KUHP dalam Buku I baik menyangkut asas-asas maupun pengertian-pengertiannya berlaku juga terhadap ketentuan-ketentuan pidana di luar KUHP sepanjang ketentuan-ketentuan di luar KUHP itu tidak menetapkan sendiri asas-asas dan pengertian-pengertian yang menyimpang dari ketentuan KUHP tersebut.

Di bidang perpajakan, dikenal dengan istilah tindak pidana fiskal yang diartikan sebagai :

- a. perbuatan yang dilakukan oleh orang atau badan melalui orang;
- a. yang memenuhi perumusan undang-undang;
- b. yang oleh undang-undang diancam dengan pidana (straf);
- c. yang melawan / bertentangan dengan hukum;
- d. yang merugikan masyarakat/orang;
- e. yang dilakukan di bidang perpajakan.¹⁰

Hukum pajak merupakan sebagian dari hukum publik dan ini adalah bagian dari tertib hukum yang mengatur perhubungan antara penguasa dengan warganya, pendek kata yang memuat cara-cara untuk mengatur pemerintahan, yang termasuk dalam hukum publik adalah : Hukum Tata Negara, Hukum Pidana dan Hukum Administratif. Akan tetapi hukum pajak berbeda dengan ketiga bidang hukum ini. Menurut PJA Adriani,¹¹ Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dengan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak. Menurut

¹⁰ Rochmat Soemitro, "Aspek-aspek Pidana dalam Hukum Pajak" dalam *Aspek-aspek Pidana di bidang Ekonomi*, Sumantoro (ed), Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990 hal 186. Lihat pula buku beliau *Pajak ditinjau dari segi hukum*, Penerbit, PT Eresco, Bandung, 1988 hal 43

¹¹ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit Eresco, Bandung, 1982 hal 1

Adriani, bahwa hukum pajak diberikan tempat yang tersendiri di samping Hukum Administratif (Otonomi Hukum Pajak), karena hukum pajak juga mempunyai tugas yang bersifat lain daripada hukum administratif pada umumnya, yaitu hukum pajak juga dipergunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian. Lagi pula hukum pajak umumnya mempunyai tata tertib dan istilah-istilahnya sendiri untuk lapangan pekerjaannya.

Sehubungan dengan otonomi hukum pajak ini umumnya dirasakan kurang tepat, karena seolah-oleh menyatakan bahwa hukum pajak berdiri terlepas dari bagian-bagian hukum selebihnya. Padahal tidak demikian adanya; menurut Santoso Brotodihardjo,¹² seribu satu hubungan dapat dilihat antara hukum pajak dengan hukum administratif selebihnya, dengan hukum perdata dan hukum pidana. Dalam banyak persoalan hukum pajak mendasarkan tafsirannya atas bagian-bagian lainnya dari ilmu hukum, tetapi ia tidak berdiri di bawah telapak kakinya. Ia memperhatikannya hanya bila mana ia membutuhkannya.

Dengan kata lain, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yakni bidang hukum administrasi (*Administratief recht*) sebagaimana dikemukakan oleh Prajudi Atmosudirdjo, akan tetapi hukum pajak mempunyai peristilahan-peristilahannya sendiri yang menyimpang dari ketentuan hukum publik pada umumnya. Akan tetapi penyimpangan-penyimpangan tersebut semata-mata untuk mencapai tujuan hukum pajak itu sendiri, yakni untuk mencapai tujuan di bidang perekonomian.

¹² *ibid*

Begitu juga dengan penentuan sanksi pidana, hukum pajak dapat menciptakan norma-normanya sendiri sesuai dengan ruang lingkup dan tujuannya. Akan tetapi penyimpangan tersebut tidak boleh menyebabkan ketidak pastian hukum, ketidak adilan dan ketidakmanfaatan, karena ketiga aspek ini (kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan) harus dijunjung tinggi oleh semua sistem hukum. Dengan demikian di bidang hukum pajak, penetapan kebijakan hukum pidana tidak boleh dilepaskan dari tujuan diciptakan/ditetapkannya undang-undang perpajakan sebagaimana telah digariskan oleh pemerintah dalam kebijakan pembangunan nasional.

Dengan demikian penerapan sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan harus diselaraskan dengan maksud dan tujuan ditetapkannya undang-undang, terutama setelah dilakukannya Tax Reform setelah tahun 1983. Apabila tujuan pajak dikaitkan dengan fungsi pajak baik fungsi anggaran/budgetair, maupun fungsi pengaturan/regulerend, maka penerapan sanksi juga harus diselaraskan dengan kedua fungsi tersebut. Dengan demikian penerapan sanksi pidana tidak boleh dimaksudkan semata-mata untuk tujuan pembalasan. Penerapan sanksi pidana dalam perundang-undangan pajak mempunyai konsekwensi yang jauh lebih luas, baik terhadap terpidana maupun terhadap penerimaan pajak itu sendiri. Bagi terpidana penerapan sanksi pidana tidak hanya mempunyai efek stigmatisasi terhadap diri, keluarga maupun pekerjaannya, akan tetapi penerimaan negara dari sektor pajak akan terhambat karenanya.

Apabila ditelusuri dalam undang-undang perpajakan, maka dapat diidentifikasi berbagai macam tindak pidana di bidang perpajakan yakni :¹³

- a. Tindak Pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak,
- b. Tindak pidana yang dilakukan oleh Pejabat,
- c. Tindak Pidana yang dilakukan oleh Pihak ketiga.

Ad a. Tindak Pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak

Tindak pidana ini dilakukan oleh Wajib Pajak jika telah memenuhi ketentuan Pasal 38 KUTAP (apabila dilakukan karena kealpaan) dan Pasal 39 KUTAP (apabila dilakukan karena kesengajaan).

Menurut Pasal 38, Wajib Pajak telah melakukan tindak pidana jika karena kealpaannya :

- a. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar...

Dalam penjelasan Pasal 38 disebutkan bahwa : "kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati atau kurang mengindahkan kewajibannya".

Contohnya apabila seorang Wajib Pajak yang sampai batas waktu yang ditetapkan dalam undang-undang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, berarti telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Batas waktu yang ditetapkan untuk menyerahkan Surat Pemberitahuan yakni ditentukan dalam Pasal 3 ayat (3) yakni :

¹³ Penggolongan ini dilakukan dari sudut Pelaku tindak pidana

- a. Untuk Surat Pemberitahuan Masa, paling lambat 20 hari setelah berakhirnya masa pajak;
- b. Untuk Surat Pemberitahuan Tahunan, paling lambat 3 bulan setelah akhir tahun pajak.

Jika tenggang waktu di atas telah dilampaui, maka menurut undang-undang terhadap Wajib Pajak dapat diterapkan ketentuan pidana sebagaimana ditetapkan dalam undang-undang.

Akan tetapi penerapan ketentuan pidana itu bukan tanpa masalah, sebab batas antara pelanggaran administratif dengan pelanggaran (tindak) pidana tidak jelas batas-batasnya, sebagaimana terlihat dari penjelasan Pasal 38 KUTAP bahwa :”Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenakan sanksi pidana”.

Kapankah suatu pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak masih tergolong pelanggaran administratif dan kapankah telah dapat dikualifikasikan sebagai tindak pidana tidak terdapat patokan yang tegas dan pasti.

Apabila seorang Wajib Pajak yang karena kesibukannya dalam menjalankan perusahaannya, atau sedang berada di luar negeri, sehingga ia tidak memasukkan Surat Pemberitahuan sampai batas waktu yang telah ditetapkan dilampaui, dalam hal demikian ia telah melakukan pelanggaran administrasi dan tindak pidana di bidang perpajakan pada satu saat.

Menurut undang-undang perpajakan, pelanggaran yang bersifat administrasi dapat dikenakan tindakan fiskal yakni sanksi administrasi berupa denda administrasi sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 7 ayat (1)

KUTAP

- a. Untuk Surat Pemberitahuan Masa sebesar Rp. 50.000,00
- b. Untuk Surat Pemberitahuan Tahunan sebesar Rp. 100.000,00

Apabila tindakan fiskal ini telah diterapkan, dengan sendirinya ketentuan pidana yang diancamkan tidak relevan lagi dikenakan terhadap Wajib Pajak. Bahkan menurut ketentuan Pasal 3 ayat (4) batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan oleh Direktur Jenderal Pajak dapat diperpanjang untuk paling lama enam bulan atas permohonan wajib pajak.

Ketentuan pidana dalam Pasal 38 ini semakin tidak berarti apabila kita perhatikan ketentuan Pasal 3 ayat (5a) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 menegaskan bahwa : Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan sesuai dengan batas waktu sebagaimana dimaksud ayat (3) atau batas waktu perpanjangan penyampaian surat Pemberitahuan Tahunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) maka akan diterbitkan Surat Teguran.

Dengan terbitnya Surat Teguran tersebut, sangat sulit untuk mengidentifikasi kapanakah Wajib Pajak telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan. Apabila setelah diterbitkan Surat Teguran tersebut Wajib Pajak tetap tidak memasukkan Surat Pemberitahuan, hal ini tidak lagi

merupakan delik kealpaan, akan tetapi telah dengan sengaja melakukan tindak pidana. Dengan demikian kealpaan tersebut menjadi tidak relevan untuk diterapkan terhadap Wajib Pajak.

Begitu juga ketentuan Pasal 38 sub b yakni menyampaikan surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar. Apabila pada sub a Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, maka dalam sub b ini justru sebaliknya. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan akan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Contohnya jika Wajib Pajak mengisi surat Pemberitahuan tentang penghasilannya secara tidak benar, yang mengakibatkan hutang pajaknya menjadi lebih kecil atau nihil sama sekali, atau mengisi data-data tentang objek pajak secara tidak lengkap atau tidak benar atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, dalam hal ini tindakan Wajib Pajak sesungguhnya telah memenuhi ketentuan pidana Pasal 38 huruf b. Meskipun demikian tindakan Wajib Pajak akan sulit untuk dihukumi pelanggaran berdasarkan ketentuan pidana di atas.

Hal ini disebabkan karena adanya ketentuan Pasal 8 ayat (1) yang dalam garis besarnya menetapkan bahwa Wajib Pajak dapat membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikannya dalam jangka waktu dua tahun sesudah berakhirnya masa pajak, jika Direktorat Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan. Bahkan ketentuan Pasal 29 ayat (1)

menetapkan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Apabila seseorang Wajib Pajak dengan itikad buruk melakukan perbuatan sebagaimana yang ditetapkan dalam Pasal 38 huruf b di atas, berdasarkan ketentuan Pasal 8 ayat (1) maupun Pasal 29 ayat (1) terdapat peluang untuk lolos dari jeratan ketentuan pidana itu. Sehingga dengan demikian ketentuan pidana itu menjadi tidak relevan.

Dalam hal Wajib Pajak membetulkan sendiri Surat Pemberitahuan yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, maka atas kelalaiannya akan dikenakan denda administrasi berupa bunga 2 % (dua persen) sebulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar.

Apabila Direktorat Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan terhadap kepatuhan Wajib Pajak dengan memeriksa Surat Pemberitahuan Tahunan yang telah disampaikan tidak sesuai dengan kenyataan sesungguhnya, sehingga ketidak benaran Surat Pemberitahuan Tahunan menjadi terungkap maka terhadap Wajib Pajak dapat dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar dua kali jumlah pajak yang kurang dibayar dan pelunasan kekurangan pajak yang seharusnya dibayar.

Di sini terlihat bahwa, tindakan Wajib Pajak meskipun telah memenuhi ketentuan pidana Pasal 38 tetapi sulit untuk diterapkan. Ketentuan Pasal 8 ayat (3) yang menegaskan bahwa :

“Sekalipun telah dilakukan pemeriksaan, tetapi sepanjang belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidak benaran perbuatan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidak benaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidak benaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 2 (dua) kali jumlah pajak yang kurang dibayar.

Dengan adanya ketentuan Pasal 8 ayat (3) ini seperti halnya Pasal 38 sub a, kealpaan Wajib Pajak dalam Pasal 38 sub b menjadi tidak relevan lagi.

Apabila pelanggaran yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak

diperbandingkan, maka akan terdapat ketimpangan, yakni pada sub a

penyimpangan tersebut masih bersifat administratif, akan tetapi pada sub b

Wajib Pajak dengan itikat buruk telah melakukan penyimpangan dengan

menyampaikan Surat Pemberitahuan secara tidak benar, dan seterusnya

sehingga pajak yang terhutang menjadi lebih kecil dari sesungguhnya atau

menjadi nihil sama sekali.

Kedua perbuatan ini diancam dengan pidana yang sama yakni pidana

kurungan 1 tahun dan atau denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak

terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Dengan demikian terjadi penetapan ancaman pidana yang sama untuk dua

perbuatan yang berbeda hal ini dirasakan sebagai sebuah ketidak adilan.

Karena terhadap perbuatan yang lebih ringan diancam dengan pidana yang

sama beratnya.

Ancaman pidana terhadap seorang Wajib Pajak yang karena kesibukannya

atau sedang berada di luar negeri diancam dengan pidana yang sama

dengan seorang Wajib Pajak yang dengan itikat buruk memasukkan Surat

Pemberitahuan yang tidak benar dan seterusnya. Perbuatan Wajib Pajak

yang tidak memasukkan Surat Pemberitahuan pada hakikatnya merupakan pelanggaran yang tergolong administratif, maka seyogyanya tindakan administratif telah cukup untuk dikenakan terhadap pelanggaran itu. Sedang bagi Wajib Pajak yang melakukan perbuatan sebagaimana ditetapkan dalam huruf b sudah sewajarnya dikenakan ketentuan pidana terhadap perbuatannya.

Perumusan sanksi pidana dalam Pasal 38 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 ini menggunakan sistem alternatif, melalui perumusan **dan** atau. Berarti kepada hakim diberikan keleluasaan untuk memilih salah satu dari dua alternatif pidana yang diancamkan. Berbeda halnya dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994, ancaman pidana ditetapkan melalui sistem kumulatif melalui perumusan kalimat “dan”. Dengan demikian bagi hakim tidak terdapat alternatif lain, kecuali untuk menjatuhkan pidana kedua-duanya yakni pidana kurungan selama satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Begitu juga ketentuan pidana dalam Pasal 39 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, mengancam dengan pidana terhadap siapapun yang dengan sengaja :

- a. Tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 2; atau
- b. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- c. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
- d. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 29; atau

- e. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
 - f. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
 - g. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut
- Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Apabila diperbandingkan antara ketentuan pidana dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 dan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 maka dapat diketahui bahwa :

Pertama, Terdapat beberapa kriminalisasi misalnya dalam Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 yakni : tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya, sebagaimana tersurat dalam sub e. Begitu juga dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, terdapat kriminalisasi yakni : menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29. Dengan demikian dalam setiap perubahan undang-undang senantiasa diikuti oleh kriminalisasi.

Kedua, pemberatan ancaman pidana. Dalam Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 perbuatan sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 38 diancam dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar empat kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar. Dalam Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 ancaman pidana tersebut diperberat menjadi selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang

dibayar. Begitu juga dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, ancaman pidananya ditetapkan yakni pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Dengan demikian ketentuan pidana dalam Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 sesungguhnya tidak terdapat perbedaan ancaman pidana yang prinsipil.

Penjelasan Pasal 39 menyatakan bahwa : Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenakan sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara.

Dalam Pasal 39 ini perlu dilakukan pembahasan terhadap ketentuan huruf g, yakni tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Ketentuan ini merupakan implementasi "With Holding System",¹⁴ yakni suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak. Contoh pihak ketiga ini misalnya menurut Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan, Pasal 21 yakni pemberi kerja yang membayar gaji, upah honorarium atau bendaharawan pemerintah dan dana pensiun. Termasuk juga bendaharawan suatu perusahaan yang memungut atau memotong pajak dari para pekerjanya.

¹⁴ Rimsky K. Judisseno, *Perpajakan*, Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1999, hal 4



Apabila dicermati ketentuan huruf g ini, sesungguhnya telah terjadi tindak pidana penggelapan (Pasal 372 KUHP) oleh karena terhadap Wajib Pajak telah dipotong atau dipungut pajak yang terutang oleh bendaharawan/pengusaha kena pajak dalam Pajak Pertambahan Nilai, akan tetapi pajak yang telah dipotong atau dipungut itu tidak disetor ke kas negara. Dengan demikian bendahara atau pengusaha tersebut telah melakukan penggelapan pajak. Jika ditelusuri lebih lanjut, ketentuan ini akan semakin menyulitkan penerapan pasal 39 huruf g ini, karena berdasarkan Pasal 1 huruf a Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 jo Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 ditegaskan bahwa Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan termasuk **Pemungut pajak** atau **Pemotong pajak** tertentu. Melalui ketentuan Pasal 1 ini dapat disimpulkan bahwa pemotong pajak dan pemungut pajak tertentu yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya tidak dapat dikenakan ketentuan pidana dalam Pasal 39 huruf g ini, oleh karena tindakan/koreksi fiskal yang dapat dikenakan terhadapnya sama dengan koreksi fiskal yang akan dikenakan terhadap Wajib Pajak. Misalnya diterbitkannya Surat Tagihan Pajak sebagaimana ditentukan oleh Pasal 14 huruf a, yakni apabila pajak penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar. Dengan demikian terhadap pemotong atau pemungut pajak dapat diterapkan

ketentuan pasal ini, dengan demikian ketentuan pidana dalam Pasal 39 huruf g menjadi tidak berarti.

Ad 2. Tindak Pidana yang dilakukan oleh Pejabat

Tindak pidana ini diatur dalam Pasal 41 KUTAP yang lengkapnya berbunyi :

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 4.000.000 (empat juta rupiah)
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000 (sepuluh juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

Menurut Rochmat Soemitro, pejabat pajak dalam melaksanakan tugasnya dapat melakukan tindak pidana, baik dengan sengaja atau tidak dengan sengaja.¹⁵ Pejabat pajak dapat melakukan tindak pidana dengan sengaja jika ia secara sadar menyalahgunakan wewenang publik yang ada padanya (de tournement de pouvoir), adakalanya juga dengan sengaja salah menerapkan ketentuan undang-undang. Kedua perbuatan demikian ini dapat merugikan wajib pajak dan dapat pula merugikan negara atau menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau golongan/kelompok lain.

¹⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 3*, Penerbit Eresco, Bandung, 1989, hal 19

Pelanggaran atau kejahatan dapat berupa antara lain :¹⁶

- a. Pelanggaran rahasia jabatan;
- b. Penyalahgunaan wewenang;
- c. Penerapan undang-undang secara salah;
- d. Pemalsuan (Surat Ketetapan dan sebagainya)
- e. Pemerasan;
- f. Penipuan;
- g. Penggelapan.

Dengan demikian Pasal 41 ini mengancam dengan pidana bagi pejabat pajak dan tenaga ahli yang diperbantukan yang membocorkan rahasia Wajib Pajak. Dalam penjelasan Pasal 41 disebutkan bahwa :

“Untuk menjamin bahwa kerahasiaan mengenai perpajakan tidak akan diberitahukan kepada pihak lain dan supaya Wajib Pajak dalam memberikan data dan keterangan tidak ragu-ragu, dalam rangka pelaksanaan undang-undang perpajakan, maka perlu adanya sanksi pidana bagi pejabat yang bersangkutan yang menyebabkan terjadinya pengungkapan rahasia tersebut.

Pengungkapan rahasia menurut ayat ini adalah dilakukan karena kealpaan dalam arti lalai, tidak hati-hati atau kurang mengindahkan, sehingga kewajiban untuk merahasiakan keterangan atau bukti-bukti yang ada pada Wajib Pajak yang dilindungi oleh undang-undang perpajakan dilanggar. Atas kealpaan tersebut dihukum dengan hukuman setimpal”

¹⁶ ibid

Hubungan antara wajib pajak dengan pejabat misalnya konsultan pajak atau akuntan publik merupakan hubungan berdasarkan kepercayaan. Wajib Pajak yang telah mengungkapkan segala sesuatu tentang diri dan keadaan perpajakannya, haruslah disimpan secara rapi oleh pejabat tersebut agar jangan sampai rahasia tersebut diketahui oleh pihak lain. Hubungan berdasarkan kepercayaan itu tidak berakhir dengan sendirinya apabila Wajib Pajak tidak lagi membutuhkan jasa-jasa pejabat tersebut. Begitu juga kerahasiaan tersebut berlaku bagi sesama pejabat. Hubungan antara sesama pejabat jangan sampai mengakibatkan kerahasiaan Wajib Pajak terlanggar karenanya.

Apabila perbuatan tersebut dilakukan dengan sengaja akan dikenakan ancaman pidana yang lebih berat. Hal ini dimaksudkan agar supaya pejabat tersebut lebih berhati-hati untuk tidak melakukan perbuatan membocorkan rahasia Wajib Pajak.

Para pejabat pajak atau tenaga ahli yang diperbantukan, agar tidak memberitahukan kepada siapapun mengenai segala sesuatu yang diketahuinya dan diberitahukan oleh Wajib Pajak kepadanya.¹⁷ Ketentuan ini untuk mencegah disalahgunakannya bahan keterangan Wajib Pajak dalam persaingan dagang atau mengungkapkan keadaan asal usul kekayaan atau penghasilan yang diperoleh, yang pada hakikatnya merupakan rahasia pribadi. Pejabat pajak dan ahli yang diperbantukan

¹⁷ Soeparman, *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1994 hal 118

memang memiliki data, keterangan dan catatan-catatan mengenai Wajib Pajak, terutama mengenai kegiatan-kegiatan usaha dan keuntungan yang diperoleh.

Setiap pejabat baik petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan, dilarang mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan, antara lain :

- a. Surat Pemberitahuan, laporan keuangan dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak,
- b. Data yang diperoleh dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan,
- c. Dokumen dan atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia,
- d. Dokumen dan atau rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkenaan.

Dalam rangka pelaksanaan undang-undang perpajakan oleh Direktur Jenderal Pajak telah ditunjuk para ahli, seperti ahli bahasa, akuntan, pengacara dan sebagainya untuk membantu pelaksanaan undang-undang perpajakan. Para ahli di atas, sebagaimana petugas pajak dilarang untuk mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang diperolehnya ketika menjalankan tugas melayani/melindungi kepentingan Wajib Pajak. Semua pengetahuan yang dimiliki oleh petugas pajak atau para ahli tidak boleh disalah gunakan demi memperoleh keuntungan pribadi atau untuk merugikan kepentingan Wajib Pajak. Hubungan berdasarkan kepercayaan tidak boleh dinodai oleh kepentingan sesaat guna meraih keuntungan

dengan tanpa mengindahkan kepentingan orang-orang yang diharapkan tumbuh kesadarannya untuk ikut serta dalam pembiayaan pembangunan nasional.

Undang-undang perpajakan telah mengecualikan pejabat sebagaimana disebutkan di atas yakni :

- a. pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan,
- b. pejabat atau tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pihak pihak lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Yang dimaksud dengan pihak lain di atas, yakni antara lain lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan di bidang keuangan negara. Dalam pengertian keterangan yang dapat diberitahukan antara lain identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.

Larangan untuk tidak membocorkan rahasia Wajib Pajak dapat dikecualikan demi kepentingan pemeriksaan di pengadilan dalam perkara pidana atau perdata atas permintaan hakim sesuai dengan hukum acara pidana dan hukum acara perdata. Permintaan hakim harus menyebutkan nama tersangka atau nama tergugat, keterangan-keterangan yang diminta serta kaitan antara perkara pidana atau perkara perdata yang bersangkutan dengan keterangan yang diminta.

Pejabat dalam rangka melaksanakan undang-undang perpajakan harus bertindak hati-hati, jangan sampai menimbulkan kerugian pada Wajib Pajak maupun pada negara. Oleh karena itu ditetapkan melalui undang-undang bahwa apabila petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara, maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Jika pelanggaran yang dilakukan oleh pejabat tersebut digolongkan sebagai tindak pidana, tindakan demikian harus dilimpahkan kepada penyidik untuk dilakukan proses hukum. Sedang jika pelanggaran tersebut menurut pertimbangan Menteri Keuangan atau Direktur Jenderal Pajak, merupakan tindak pidana yang dianggap ringan, tidak diteruskan kepada penyidik dan jaksa, melainkan dijatuhi sanksi administratif sesuai dengan peraturan yang berlaku seperti undang-undang pokok kepegawaian, atau peraturan tentang disiplin Pegawai Negeri (PP Nomor 30 Tahun 1980). Sanksinya dapat berkisar dari peringatan/teguran sampai dengan pemecatan tidak dengan hormat.¹⁸

Menurut Rochmat Soemitro, setiap pejabat berdasarkan sumpah pada waktu menerima jabatan, terikat pada rahasia jabatan. Ia tidak boleh menceritakan lebih lanjut apa yang diketahuinya dari Wajib Pajak atau pihak lain pada waktu melakukan tugasnya (tentang penghasilan, produksi

¹⁸ Rochmat Soemitro, *op cit*, hal 20

perusahaan Wajib Pajak dan seterusnya). Dari pada yang diperlukan untuk melaksanakan tugasnya. Jika ia melanggar kewajiban itu kepadanya akan dijatuhi sanksi pidana.

Wajib pajak yang diharapkan kesadarannya untuk melaksanakan kewajibannya sudah seharusnya mewajibkan pejabat untuk memberikan kontra prestasinya berupa pelayanan yang sebaik-baiknya, sehingga tidak mengecewakan Wajib Pajak, apalagi jangan sampai kerahasiaan Wajib Pajak terungkap. Undang-undang perpajakan ternyata cukup memberikan perlindungan dengan menjamin hak atas kerahasiaannya. Hal ini menurut Bambang Waluyo,¹⁹ telah menjadi kewajiban petugas pajak untuk merahasiakan dan merupakan/menjadi tanggung jawabnya apabila ia membocorkan rahasia tersebut.

Perlindungan berupa jaminan kerahasiaan yang demikian antara lain dimaksudkan sebagai katup pengaman tindakan sewenang-wenang petugas pajak dan juga upaya menghindarkan persaingan curang di antara Wajib Pajak sendiri. Adanya kewajiban dan tanggung jawab petugas pajak terhadap kerahasiaan Wajib Pajak, kiranya dengan asas pembangunan yakni asas kesadaran hukum yang menuju terciptanya aparat yang bersih dan berwibawa.

Kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan sebagaimana telah dikemukakan diantaranya yang berhubungan dengan isi Surat Pemberitahuan. Bagi Wajib Pajak yang memiliki kewajiban untuk

melakukan pembukuan maka kerahasiaan itu berkaitan dengan isi pembukuan yang telah dibuat, kerahasiaan itu juga meliputi laporan keuangan yang berupa neraca dan perhitungan rugi laba serta keterangan lain yang ada kaitannya untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak dan sebagainya.

Ad 3 Tindak pidana yang dilakukan oleh pihak ketiga

Tindak pidana ini diatur dalam Pasal 41 A dan Pasal 41 B Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagai berikut :

Pasal 41 A

Setiap orang yang menurut Pasal 35 undang-undang ini wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000 (sepuluh juta rupiah).

Pihak ketiga dimaksud yakni bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak dan kantor administrasi.

Pihak-pihak yang disebutkan di atas itu yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa atau disidik atas permintaan tertulis Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta. Jika pihak-pihak tersebut berkewajiban merahasiakan, kewajiban

¹⁹ Bambang Waluyo, **Tindak Pidana Perpajakan**, Penerbit Pradnya Paramita, Jakarta, 1994 hal 78

itu ditiadakan, kecuali untuk bank kewajiban merahasiakan itu ditiadakan atas perintah tertulis Menteri Keuangan.

Di sini nampak permintaan keterangan atau bukti dari bank sepanjang pemeriksaan itu tidak mengenai rahasia bank menurut ketentuan Pasal 40 ayat (1) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1992 adalah keterangan yang tercatat pada bank tentang keadaan keuangan dan hal-hal lain dari nasabah bank menurut kelaziman dalam dunia perbankan. Jadi di luar hal tersebut bukan merupakan rahasia bank, oleh karenanya berdasarkan ketentuan, wajib diberikan apabila diminta oleh Direktur Jenderal Pajak. Tetapi apabila merupakan rahasia bank seperti diuraikan di atas, keterangan atau bukti mengenai nasabah, tetap wajib diberikan apabila diperintahkan secara tertulis oleh Menteri Keuangan.

Pasal 41 B, menegaskan bahwa :

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp.10.000.000 (sepuluh juta rupiah).

Dijelaskan bahwa : seseorang yang melakukan perbuatan menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan misalnya menghalangi penyidikan, menyembunyikan barang bukti dan sebagainya, dikenakan sanksi pidana.

Pihak ketiga yang bukan Wajib Pajak yang bersangkutan dapat juga melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Pihak ketiga yang

mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang sedang diperiksa, atas permintaan Direktur Jenderal Pajak untuk memberikan keterangan-keterangan atau bukti-bukti yang diminta. Dalam hal pihak ketiga tersebut terikat oleh kewajiban untuk merahasiakan, maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan Direktur Jenderal Pajak tersebut, artinya bagaimanapun juga pihak ketiga itu harus memberikan apa yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak, tanpa dapat mengajukan dalih bahwa ia terikat pada kewajiban merahasiakan. Jadi undang-undang menentukan bahwa kewajiban merahasiakan yang ada pada pihak ketiga ditiadakan oleh permintaan Direktur Jenderal Pajak.

Suatu bank yang menyimpan uang Wajib Pajak, baik dalam bentuk giro atau deposito, diwajibkan atas permintaan Direktur Jenderal Pajak untuk memberitahukan jumlah uang pajak yang ada dalam bank kepada pejabat pajak yang diberi tugas pemeriksaan, tanpa dapat menentangnya dengan dalih, berdasarkan rahasia bank, bank dapat mengelakkan diri dari kewajiban itu.

Ketentuan ini sebenarnya sama dengan ketentuan Pasal 22 Ordonansi Pajak Pendapatan 1944,²⁰ yang mewajibkan orang-orang (pihak ketiga) yang menjalankan perusahaan di dalam negeri seperti kantor administrasi, kantor akuntan, bank dan sebagainya atas permintaan petugas pajak yang melakukan pemeriksaan untuk :

²⁰ Rochma: Soemitro, op cit hal 25

- a. Memberikan segala keterangan yang diperlukan petugas pajak untuk menentukan dengan seksama pendapatan Wajib Pajak yang bersangkutan ;
- b. Memperlihatkan buku-buku, surat-surat atau tulisan-tulisan yang ada padanya yang diperlukan oleh pejabat pajak untuk melaksanakan tugasnya dengan seksama/menetapkan pendapatan Wajib Pajak yang bersangkutan secara cermat.

Tidak memenuhi kewajiban ini diancam dengan hukuman pidana dalam Pasal 26 Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 yang berupa hukuman kurungan paling lama tiga bulan atau denda paling tinggi lima ribu rupiah.

Berdasarkan ketentuan Pasal 44 ayat (2) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, ditegaskan bahwa wewenang penyidik adalah :

- a. menerima, mencari mengumpulkan dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
- b. meneliti, mencari dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- d. memeriksa buku-buku, catatan-catatan dan dokumen-dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- e. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan dan dokumen-dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
- f. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
- g. menyuruh berhenti atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang dan atau dokumen yang dibawa sebagaimana dimaksud pada huruf e;
- h. memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

- i. memanggil orang untuk didengar keteranannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
- j. menghentikan penyidikan;
- k. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut hukum yang bertanggung jawab.

Dengan demikian berdasarkan ketentuan Pasal 44 ayat (2) ini dapat diketahui bahwa seseorang dapat dituduh menghalang-halangi penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Umpamanya seseorang yang menghalang-halangi penyidik dalam upayanya melakukan pengeledahan guna mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan dan dokumen-dokumen lain ataupun ketika penyidik hendak melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut, atau apabila seorang tenaga ahli tanpa alasan yang patut tidak memenuhi panggilan penyidik yang tengah melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam pasal ini merupakan tindak pidana yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana yang timbul akibat proses hukum acara pidana. Tindakan pihak ketiga secara langsung tidak menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana ditetapkan dalam pasal 38 dan Pasal 39 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000.

Tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 38 sampai Pasal 41 sebenarnya ada kemiripan dengan ketentuan pidana dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP). Sebagai contoh ketentuan Pasal 39 huruf c yakni menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap merupakan

delik pemalsuan sebagaimana diatur dalam Pasal 263 KUHP yang berbunyi :

- (1) Barangsiapa membuat surat palsu atau memalsukan surat, yang dapat menerbitkan sesuatu huk, sesuatu perjanjian (kewajiban) atau sesuatu pembebasan utang, atau yang boleh dipergunakan sebagai keterangan bagi sesuatu pembebasan utang, atau yang boleh dipergunakan sebagai keterangan bagi sesuatu perbuatan dengan maksud akan menggunakan atau menyuruh orang lain menggunakan surat-surat itu seolah-olah surat itu asli dan tidak dipalsukan, maka kalau menggunakannya dapat mendatangkan sesuatu kerugian, dihukum karena pemalsuan surat, dengan hukuman penjara selama-lamanya enam tahun.
- (2) Dengan hukuman serupa itu juga dihukum, barang siapa dengan sengaja menggunakan surat palsu atau yang dipalsukan itu seolah-olah surat itu asli dan tidak dipalsukan, kalau hal mempergunakannya dapat mendatangkan sesuatu kerugian.

Begitu juga perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, merupakan tindak pidana penggelapan sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 372 KUHP yang berbunyi :

Barang siapa dengan sengaja memiliki dengan melawan hak sesuatu barang yang sama sekali atau sebagiannya termasuk kepunyaan orang lain dan barang itu ada dalam tangannya bukan karena kejahatan, dihukum karena penggelapan, dengan hukuman penjara selama-lamanya empat tahun atau denda sebanyak-banyaknya Rp. 900,-

Contohnya seorang pemberi kerja/majikan yang membayar gaji, upah dan honorarium sebagai imbalan atas pekerjaan. Pajak yang telah dipotong dan tidak disetorkan ke kas negara merupakan delik penggelapan. Majikan tersebut dapat dikenakan ketentuan Pasal 372 ini karena melakukan perbuatan yang secara melawan hukm menguasai hak sesuatu barang yang seluruhnya atau sebagian kepunyaan orang lain. Pajak yang telah dipotong tersebut telah berada di dalam kekuasaannya, bukan diperoleh secara

melawan hukum atau tidak karena adanya paksaan. Dengan demikian ketentuan pasal ini dapat diterapkan.

Demikian juga ketentuan Pasal 41 yang barun saja diuraikan di atas, merupakan tindak pidana sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 322 KUHP yakni Membuka Rahasia, dengan perumusan sebagai berikut:

- (1) Barang siapa dengan sengaja membuka sesuatu rahasia, yang menurut jabatannya atau pekerjaannya, baik yang sekarang, maupun yang dahulu, ia diwajibkan menyimpannya, dihukum penjara selama-lamanya sembilan bulan atau denda sebanyak-banyaknya Rp. 900,-

Dapat disimpulkan bahwa ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan mempunyai kemiripan dengan ketentuan KUHP. Di sini terjadi tumpang tindih materi (*overlapping*),²¹ yakni ada tindak pidana yang diancam dengan sanksi pidana dalam dua undang-undang tersebut di atas.

Berdasarkan asas *lex specialis derogat lex generalis*, tumpang tindih kedua undang-undang itu dapat diselesaikan. Dalam hal ini ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan merupakan *lex specialis*, sedangkan ketentuan KUHP merupakan *lex generalis*. Menurut Rochmat Soemitro,²² ketentuan pidana yang dimuat dalam undang-undang pajak merupakan ketentuan khusus. Penerapan ketentuan khusus tidak memperhatikan apakah sanksi yang diancamkan itu lebih berat atau lebih ringan.

Apabila tidak diterapka asas *lex specialis* ini secara konsisten, tumpang tindih itu tidak hanya terajadi dengan KUHP akan tetapi juga dengan

undang-undang korupsi. (Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999) dalam Pasal 2 ayat (1) ditegaskan bahwa :

Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, dipidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan denda paling sedikit Rp. 200.000.000 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp. 1.000.000.000 (satu milyar rupiah).

Tumpang tindih itu akan semakin kentara apabila kita mencermati ketentuan Pasal 27 Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 ini dimana disebutkan bahwa :

Dalam hal ditemukan tindak pidana korupsi yang sulit pembuktiannya, maka dapat dibentuk tim gabungan di bawah koordinasi Jaksa Agung. Penjelasan pasal tersebut menegaskan bahwa : yang dimaksud "tindak pidana korupsi yang sulit pembuktiannya" antara lain tindak pidana korupsi di bidang perbankan, perpajakan pasar modal, perdagangan dan industri, komoditi berjangka atau bidang moneter dan keuangan yang :

- A. bersifat lintas sektoral;
- B. dilakukan dengan menggunakan teknologi canggih; atau
- C. dilakukan oleh tersangka/terdakwa yang berstatus sebagai penyelenggara negara sebagaimana ditentukan dalam Undang-undang

²¹ Rochmat Soemitro, *Pajak ditinjau dari segi hukum*, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1988, hal

Nomor 29 Tahun 1999 Tentang Penyelenggara Negara Yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme.

Dengan demikian apabila tidak hati-hati tindak pidana apapun yang dilakukan oleh Wajib Pajak maupun Pejabat dan Pihak Ketiga memenuhi perumusan ketentuan Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 ini. Berarti mereka semua telah melakukan tindak pidana korupsi.

Dalam sejarah perpajakan di Indonesia, sesungguhnya penerapan undang-undang korupsi di bidang perpajakan bukan hal yang baru. Dalam perkara PT Tobusco dan PT Kalisco mengenai tindak pidana fiskal yang diputuskan oleh Pengadilan Negeri Jakarta Selatan, yang kemudian banding ke Pengadilan Tinggi Jakarta dan akhirnya diputuskan dalam tingkat kasasi oleh Mahkamah Agung, oleh ketiga badan pengadilan tersebut tindak pidana perpajakan dinyatakan sebagai tindak pidana korupsi.²³ Dengan demikian yang diterapkan adalah Undang-undang Nomor 3 tahun 1971

Berdasarkan putusan pengadilan ini, Rochmat Soemitro mengadakan pembahasan lebih lanjut, tidak saja dari sudut hukum positif atau hukum yang diterapkan, tetapi juga dari segi falsafahnya. Berdasarkan putusan pengadilan, perbuatan dalam hukum pajak yang berupa :

- a. tidak memasukkan laporan,
- b. tidak memasukkan Surat Pemberitahuan,

⁶³

²² ibid

²³ ibid, pada waktu itu telah berlaku Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983.

- c. memasukkan pemberitahuan yang isinya tidak lengkap, tidak benar, palsu atau dipalsukan,
- d. melanggar rahasia jabatan,
- e. tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut dari pihak ketiga, yang menimbulkan kerugian kepada negara.

Sebagaimana diatur dalam undang-undang pajak, akan tetapi menggunakan undang-undang korupsi, menyebabkan ketentuan-ketentuan pidana dalam berbagai undang-undang pajak tidak mempunyai arti lagi; atau dengan kata lain, ketentuan-ketentuan tersebut merupakan *doode letter van de wet* karena tidak diterapkan, dalam hal ini diterapkan undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi (Undang-undang Nomor 3 Tahun 1971). Sedang Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 yang dalam Bab VIII Pasal 38 sampai dengan Pasal 41 tidak mempunyai arti lagi. Undang-undang Nomor 3 Tahun 1971 dalam Pasal 1 ayat (1) huruf c menentukan pasal-pasal KUHP yang dikualifikasikan sebagai tindak pidana korupsi. Di antara pasal-pasal itu yakni Pasal 417, 418, 419 dan 425 tentang kejahatan jabatan yang dilakukan dalam bidang perpajakan.

Kalau memang demikian menjadi kehendak pembuat undang-undang, mengapa tindak pidana yang dilakukan dalam bidang perpajakan tidak langsung dinyatakan sebagai tindak pidana korupsi. Menurut Rochmat Soemitro, bahwasanya putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan, Pengadilan Tinggi Jakarta dan Mahkamah Agung dalam perkara PT

Kalisco dan PT Tobusco, memutuskan tindak pidana pajak sebagai tindak pidana korupsi dianggap sebagai suatu interpretasi yang terlalu luas dari Pasal 1 ayat(1) huruf a Undang-undang Nomor 3 Tahun 1971, yang melepaskan tindak pidana korupsi dari pengertian jabatan dan wewenang jabatan.

Menurut interpretasi yang sangat luas ini, maka orang yang mencuri barang atau uang milik negara bukan sebagai pegawai negeri akan dikualifikasikan sebagai melakukan tindak pidana korupsi; sedangkan menurut interpretasi yang tidak luas, orang itu tidak dapat dikualifikasikan sebagai melakukan tindak pidana korupsi karena tidak memenuhi syarat jabatan atau diberi wewenang sebagai pejabat.

Untuk menguatkan pendirian ini, Rochmat Soemitro mengutip pendapat JE Sahetapy yang mengemukakan bahwa :²⁴

“menurut hemat saya, kalau hendak berpijak pada undang-undang pajak 1983 dalam mengkualifikasikan suatu perbuatan dalam bidang perpajakan sebagai tindak pidana korupsi, maka perlu diadakan penelaahan yang serius dan mendalam untuk menemukan suatu kriterium atau kriteria hukum yang tepat, berdaya guna dan ber sasaran tepat dalam mengkualifikasi suatu tindak pidana dalam bidang perpajakan sebagai suatu tindak pidana korupsi. Jika hal ini tidak diberi landasan kriteria hukum yang kuat, saya khawatir setiap tindak pidana berdasarkan Pasal 39 ayat 1 c UUP 1983 dapat dipakai sebagai anjang-ancang untuk

²⁴ Ibid.

melancarkan tuduhan tindak pidana korupsi. Diskresi yang bijaksana lagi sangat hati-hati perlu dipikirkan dan dipertimbangkan...”

Penerapan undang-undang korupsi terhadap tindak pidana di bidang perpajakan pada waktu itu didasarkan pertimbangan bahwa baik dalam undang-undang korupsi (Undang-undang Nomor 3 Tahun 1971) maupun undang-undang perpajakan (Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983) memiliki unsur yang sama yakni :”**merugikan keuangan negara**”. Unsur ini dapat dipergunakan oleh penyidik dan penuntut umum untuk menerapkan undang-undang korupsi terhadap tindak pidana di bidang perpajakan.

Dengan terjadinya overlapping dalam kedua undang-undang ini, maka berdasarkan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 (tax reform kedua) perumusan “dapat menimbulkan kerugian pada negara” dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 diubah menjadi “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”. Begitu juga dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, perumusan itu tetap dipertahankan. Sebab kalau tidak dilakukan penafsiran secara ketat terhadap perumusan tindak pidana di bidang perpajakan, dapat saja seseorang dituduh melakukan tindak pidana korupsi berdasarkan Undang-undang Nomor 3 Tahun 1971 maupun Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999. Kalau demikian apa guna ditetapkannya ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan yang telah digariskan semenjak tax reform pertama dan kedua serta perubahan

kedua atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Beralasan kiranya kalau Rochmat Soemitro menyatakan bahwa penerapan undang-undang korupsi terhadap perbuatan di bidang perpajakan merupakan penafsiran yang luas atau lebih tepat disebut sebagai analogi dalam hukum pidana, padahal berdasarkan asas legalitas yang kita anut, sesungguhnya analogi tidak diperkenankan.

Dalam doktrin hukum pidana, asas legalitas mempunyai dimensi politik hukum, dimensi politik kriminal dan dimensi organisasi.²⁵ Yang dimaksud dengan dimensi politik hukum asas legalitas, yakni hanya undang-undanglah yang boleh menentukan perbuatan mana sajakah yang dapat dipidana, sanksi-sanksi apakah dan atas perbuatan-perbuatan manapula dapat dijatuhkan dan bagaimanakah tepatnya peradilan pidana itu harus terjadi. Arti politik hukum dari syarat ini jelas adalah perlindungan terhadap anggota masyarakat dari tindakan-tindakan sewenang-wenang pihak pemerintah. Dimensi politik kriminal menurut Von Feuerbach, bahwa suatu rumusan undang-undang yang jelas dan tidak menimbulkan keragu-raguan tentang kejahatan-kejahatan dan pidana-pidananya akan dapat menimbulkan fungsi politik kriminil yang baik. Suatu penerapan yang tegas dari asas legalitas akan memungkinkan warga masyarakat "untuk menilai semua akibat merugikan yang ditimbulkan oleh dilakukannya suatu perbuatan pidana, dan ini dapat dipertimbangkan

dengan tepat". Menurut Beccaria, "jika kita tidak mengetahui bahwa suatu perbuatan tertentu dapat dipidana, maka godaan untuk melakukan perbuatan yang jelek itu akan lebih besar". Sedang dimensi organisasi menurut CF Letrosne bahwa undang-undang pidana kita tersebar dimana-mana, kita bahkan tidak tahu di mana kita harus menemukannya. Tetapi bagaimana pula kita dapat menerapkannya, jika kita bahkan tidak tahu dimana kita menemukan? Ucapan Letrosne ini menunjukkan segi pragmatis asas legalitas. Letrosne berpendapat bahwa tidak jelasnya perundang-undangan pidana, rumusan samar-samar dan tidak adanya batas-batas yang tegas dari masing-masing wewenang dalam acara pidana mengakibatkan banyak sekali kejahatan yang tidak dipidana.

Asas legalitas ini dimaksudkan agar terdapat adanya kepastian hukum, agar undang-undang pidana menjamin perlindungan bagi rakyat terhadap pelaksanaan kekuasaan yang tanpa batas oleh pemerintah dan agar suatu undang-undang pidana dapat merupakan *lex certa* (undang-undang yang dapat dipercaya).²⁵ Melalui ketentuan Pasal 1 ayat (1) KUHP digariskan bahwa : Tiada satu perbuatan boleh dihukum, melainkan atas kekuatan ketentuan pidana dalam undang-undang, yang ada lebih dahulu dari perbuatan itu. Asas legalitas pada dasarnya mengandung aspek-aspek :

1. tidak dapat dipidana kecuali berdasarkan ketentuan pidana menurut undang-undang,

²⁵ Roeslan Saleh, *Beberapa Asas Hukum Pidana Dalam Perspektif*, Penerbit Aksara Baru, Jakarta, 1983 hal 27

²⁶ Nico Keijzer, *Asas Legalitas (Legaliteitsbeginsel)* blok 1 – Bagian I (diktat diterjemahkan oleh Wonosusanto) tanpa tahun, phoco copy, hal 4

2. tidak ada penerapan undang-undang hukum pidana secara analogis/qiyas,
3. tidak dapat dipidana hanya berdasarkan kebiasaan,
4. tidak ada kekuatan surut dari ketentuan pidana,
5. tidak ada pidana lain kecuali yang ditentukan oleh undang-undang, penuntutan pidana hanya menurut cara yang ditentukan oleh undang-undang.

Untuk menghindarkan penerapan undang-undang secara analogi atau penafsiran ekstensif, satu-satunya jalan yang paling tepat adalah dengan merumuskan undang-undang pidana yang **secermat mungkin**. Dalam kaitannya dengan munculnya jenis-jenis perbuatan baru yang bersifat merugikan, meresahkan atau mengarah pada tindak kriminal yang muncul akhir-akhir ini, menurut Al Wisnubroto,²⁷ bahwa jika berdasarkan penerapan pasal-pasal dalam KUHP dianggap akan membahayakan asas legalitas karena sering terpaksa harus menerapkan cara penafsiran extensif atau sering kali bahkan harus memakai cara analogi, maka kiranya pemecahan yang paling ideal adalah dengan segera menetapkan kebijakan hukum pidana yang mengarah pada upaya pembaharuan perundang-undangan hukum pidana.

Tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana fiskal diartikan sebagai :²⁸

²⁷ Al Wisnubroto, **Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Penyalahgunaan Komputer**, Penerbit Universitas Atmajaya Yogyakarta, 1999, hal 61

²⁸ Rochamat Soemitro, op cit hal 43, lihat pula **Aspek-aspek Pidana di Bidang Ekonomi**, op cit hal 186

- a. perbuatan yang dilakukan oleh orang atau badan melalui orang,
- b. yang memenuhi perumusan undang-undang,
- c. yang oleh undang-undang diancam dengan pidana (straf),
- d. yang melawan/bertentangan dengan hukum,
- e. yang merugikan masyarakat/orang,
- f. yang dilakukan di bidang perpajakan.

Dalam literatur, tindak pidana fiskal dapat diberi arti luas dan dapat diberi arti sempit.²⁹ R. Hatting memberi arti luas kepada fiskal *strafrecht*. Fiskal dalam arti luas bertalian dengan kewenangan negara. Dari itu segala sesuatu yang bertalian dengan keuangan negara seperti yang bertalian dengan retribusi. Dengan persewaan negara, bertalian dengan penerimaan negara, termasuk tindak pidana fiskal dalam arti luas.

Sebagian sarjana berpendapat bahwa hukum pidana fiskal termasuk hukum pidana khusus. Adapula sebagian berpendapat yang menggolongkan tindak pidana fiskal ke dalam tindak pidana korupsi, jadi termasuk tindak pidana khusus, ada yang menggolongkannya sebagai tindak pidana umum. Menurut Rochmat Soemitro, tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam undang-undang pajak merupakan **ketentuan pidana khusus**,³⁰ akan tetapi bukan tindak pidana khusus. Ketentuan pidana khusus adalah ketentuan pidana yang terdapat di luar KUHP untuk tindak pidana yang dilakukan dalam bidang tertentu/khusus seperti di bidang perpajakan, bidang imigrasi, bidang perbankan yang tidak diatur

secara umum dalam KUHP atau yang diatur menyimpang dari ketentuan pidana umum. Jika untuk bidang khusus itu tidak terdapat ketentuan pidana khusus, maka yang diterapkan ialah ketentuan pidana umum yang terdapat dalam KUHP. Tindak pidana khusus adalah tindak pidana yang diatur tersendiri dalam undang-undang khusus yang memberikan peraturan khusus tentang cara penyidikannya, tuntutananya, pemeriksaannya maupun sanksinya yang menyimpang dari ketentuan yang dimuat dalam KUHP yang lazimnya lebih ketat dan lebih berat. Lazimnya tindak pidana khusus itu sangat merugikan masyarakat dan negara, maka perlu diadakan tindakan cepat dan perlu diberi wewenang yang lebih luas kepada penyidik dan penuntut umum demikian itu agar dapat mencegah kerugian yang lebih besar. Tindak pidana ekonomi, tindak pidana korupsi dan tindak pidana subversi adalah tindak pidana khusus.³¹

Tindak pidana pajak/fiskal tidak termasuk pada tindak pidana khusus,³² tetapi termasuk tindak pidana umum yang sanksinya diatur dalam ketentuan khusus yakni dalam undang-undang pajak. Tetapi ada juga tindak pidana fiskal yang sanksinya tidak diatur dalam undang-undang pajak, melainkan menunjuk kepada sanksi yang diatur dalam KUHP dan Undang-undang Bea Materai.

Sejalan dengan pendapat Rochmat Soemitro ini, Soedarto mengemukakan bahwa yang dimaksud dengan hukum pidana khusus itu adalah hukum

²⁹ Meskipun istilah Tindak Pidana Fiskal sering dijumpai dalam literatur, akan tetapi definisi Hukum Pidana Fiskal belum pernah ada.

³⁰ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 3*, op cit hal 38

³¹ *ibid.*

pidana yang ditetapkan untuk golongan orang khusus atau yang berhubungan dengan perbuatan-perbuatan khusus. Termasuk di dalamnya hukum pidana militer (golongan orang khusus) dan hukum pidana fiskal (perbuatan-perbuatan khusus). Termasuk hukum pidana khusus adalah hukum pidana ekonomi.³³ Dalam hukum pidana khusus tetap berlaku ketentuan Pasal 103 KUHP, kecuali ditetapkan lain oleh undang-undang hukum pidana khusus tersebut. Menurut Soedarto, ketentuan seperti Pasal 103 KUHP tidak terdapat dalam hukum pidana fiskal dan hukum pidana ekonomi. Maka dapat pula dikatakan bahwa hukum pidana fiskal ataupun hukum pidana ekonomi bukan hukum pidana khusus.

Hukum pidana fiskal maupun hukum pidana ekonomi ini sebenarnya hukum administratif, dan apabila ada segi hukum pidananya, itupun bersifat khas, ialah bersifat administratif. Perluasan dari tugas penguasa (overheid) mengakibatkan makin luas pula delik-delik seperti ini. Delik-delik ini bisa disebut delik administratif.³⁴ Gejala adanya delik-delik khusus seperti tindak pidana fiskal atau ekonomi itu menunjuk kepada adanya diffrensiasi dalam hukum pidana, suatu kecenderungan yang bertentangan dengan unifikasi dari ketentuan-ketentuan umum hukum pidana dan hukum acara pidana. Diffrensiasi ini menurut Pompe beralasan, karena hukum pidana khusus ini mempunyai tujuan-tujuan dan fungsi

³² ibid hal 39

³³ Soedarto menggunakan istilah Hukum Pidana Umum dan Hukum Pidana Khusus, dengan mengambil kriteria yakni perbuatan dan orang yang melakukan tindak pidana itu, jika dilakukan oleh orang tertentu atau menyangkut perbuatan tertentu disebut dengan hukum pidana khusus. Lihat buku **Kapita Selekta Hukum Pidana**, Penerbit Alumni Bandung, 1981, hal 61

³⁴ ibid.

tersendiri. Akan tetapi asas-asas hukum pidana, khususnya “tiada pidana tanpa kesalahan” harus tetap dihormati.

Semakin meningkatnya peranan pemerintah untuk menyelenggarakan kesejahteraan bagi warganya mengakibatkan terjadinya berbagai pengaturan dalam masyarakat. Dengan demikian untuk mencapai tujuan tertentu atau untuk melindungi kepentingan tertentu perlu dilakukan ketentuan di luar KUHP. Agar tujuan pemerintah dalam bidang tertentu dapat dicapai. Hingga saat ini, kecenderungan legislatif di negara kita memperlihatkan bahwa dalam bidang-bidang tertentu yang semakin bertambah, yang membutuhkan pengaturan melalui undang-undang, konsekwensinya dalam setiap undang-undang senantiasa diikuti dengan “Ketentuan Pidana”.³⁵ Akibatnya terasa hambar apabila dalam ketentuan undang-undang tertentu jika tidak terdapat ketentuan pidananya. Dalam berbagai produk legislatif, hukum pidana hampir selalu dipanggil/digunakan untuk “menakut-nakuti atau mengamankan” bermacam-macam kejahatan yang timbul di berbagai bidang. Urgensi untuk menetapkan adanya ketentuan pidana dalam berbagai produk legislatif tersebut tidak dapat dihindarkan, hal ini karena.³⁶

1. Adanya perubahan sosial secara cepat sehingga perubahan-perubahan itu perlu disertai dan diikuti dengan peraturan-peraturan hukum pula

³⁵ Barda Nawawi Arief, **Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan dan Pengembangan Hukum Pidana**, Penerbit Citra Aditya Bakti Bandung, 1988, hal 40

³⁶ Andi Hamzah, **Delik-delik Tersebar di Luar KUHP**, Penerbit Pradnya Paramita, Jakarta, 1982, hal 1

dengan sanksi pidana. Hukum di sini telah berfungsi sebagai “social engineering” maupun “social control”;

2. Kehidupan modern semakin kompleks, sehingga di samping adanya peraturan hukum (pidana) berupa unifikasi yang tahan lama (KUHP) diperlukan pula peraturan pidana yang bersifat temporer,
3. Banyak peraturan hukum berupa perundang-undangan di lapangan perdata, tata negara dan terutama administrasi negara, perlu dikaitkan dengan sanksi pidana untuk mengawasi peraturan-peraturan itu supaya ditaati. Hal ini nyata pada peraturan-peraturan perburuhan, agraria, kehutanan, perbankan, perdagangan, perindustrian, pertanian, perekonomian, pemilihan umum, perikanan, perhubungan, kemaritiman, perkoperasian dan seterusnya.

Adanya ketentuan pidana di berbagai bidang itulah yang menyebabkan keragaman sistem hukum pidana. Menurut Scholten,³⁷ hukum pidana dibedakan atas hukum pidana umum dan hukum pidana khusus, di mana dikatakan bahwa semua hukum pidana yang berlaku umum disebut hukum pidana umum. Hukum pidana khusus adalah perundang-undangan bukan pidana yang bersanksi pidana, yang disebut hukum pidana pemerintahan. Sama dengan Scholten, P. Mosterst menyebutnya juga hukum pidana pemerintahan, dengan menunjukkan bahwa dengan menggunakan perundang-undangan pidana yang khusus ini maka yang utama bukanlah mengenai sifat pembuat secara individual, melainkan melaksanakan suatu

³⁷ *ibid*

kebijaksanaan yang bersifat umum. Pemerintah berusaha memperbesar pengaruhnya terhadap masyarakat dengan alat-alat yang ada padanya, dan salah satu dari alat-alat itu adalah hukum pidana.

Dalam pertumbuhan ini hukum pidana memainkan peranan yang penting. Di samping hukum pidana umum lahir yang disebut “Ordenings Strafrecht” sebagai alat dari kebijaksanaan pemerintah.³⁸ Bukanlah apa yang dipandang oleh masyarakat sebagai “tidak hukum” yang ditunjuk sebagai perbuatan pidana melainkan apa yang bertentangan dengan kebijaksanaan pemerintahlah yang ditetapkan sebagai perbuatan pidana. Ciri Ordenings Strafrecht ini yakni hukum pidana tidak ditujukan kepada individu yang bebas, tidak pula kepada hal tidak dihukum dilihat secara sosialologis, melainkan ditujukan terhadap manusia sebagai pemain dari peranan-peranan tertentu yang diharuskan mengkonformasikan dirinya dengan bentuk-bentuk tindakan yang diharapkan sesuai dengan peranannya. Ordenings Straafrecht tidak diarahkan kepada manusia dalam arti konkrit, melainkan kepada salah satu dari posisi-posisi sosial yang demikian banyak yang telah membentuk manusia abstrak itu dalam memainkan peranan sosialnya. Menurut Ordenings Strafrecht gambaran manusianya adalah seorang yang konformis. Hukum pidana tidak lagi hukum pidana mengena pembuatnya, melainkan **hukum pidana dari aturan-aturan**. Masalahnya bukan lagi bagaimana meniadakan perbuatan tertentu. Tidak pula memperbaiki atau menjadikan pembuat delik dapat

³⁸ Roesan Saleh, op cit hal 52

menyesuaikan diri dengan masyarakat. Melainkan untuk mencapai suatu keadaan yang diinginkan. Menurut Roeslan Saleh kebanyakan undang-undang dari “*Ordenings Strafrecht*” itu tidak lebih dari pada hanya suatu penutup atas suatu pengaturan yang bersifat sosial ekonomis dari pemerintah yang bersifat memaksakan. Ketentuan pidana ini kerap kali hanya **suatu tambahan**.

Meskipun demikian kita dapat menyimpulkan bahwa campur tangan hukum pidana dalam berbagai bidang tidak dapat dihindarkan. Sejalan dengan itu Oemar Seno Adji,³⁹ mengemukakan bahwa : Hukum pidana dapat meliputi hampir seluruh kegiatan kehidupan manusia, yang dapat dimasukkan dalam jaringan perundang-undangan sebagai suatu inovasi atau kriminalisasi. Lebih lanjut dikemukakan oleh Seno Adji bahwa suatu arus perundang-undangan di dalam kodifikasi maupun di luar kodifikasi, perkembangan dari peraturan-peraturan yang berhubungan dengan kemajuan tehnik, pertambahan penduduk dengan problemnya, yang kesemuanya itu disertai dengan **sanksi pidana**. Menghadapi suatu kenyataan bahwa kapasitas yang ada pada aparat pidana perlu ditingkatkan agar supaya delik-delik yang tampak agak “sophisticated” dapat dihadapi dengan kesadaran, bahwa penciptaan sanksi pidana sebagai suatu sarana kurang memadai tujuan yang hendak dicapai.

Suatu “overcriminalization” suatu “overspanningen” dari hukum pidana yang nantinya tidak dapat memberikan suatu “out put” dapat dihindari,

³⁹ Oemar Seno Adji, *Hukum Pidana Pengembangan*, Penerbit Erlangga, Jakarta, 1985 hal 47

agar supaya ia tidak merupakan suatu beban yang tidak ringan bagi peradilan pidana dan tidak mengurangi kepercayaan kepada sistem pidana tersebut.

Penciptaan aturan-aturan pidana dalam undang-undang perlu dilakukan secara ketat dan hati-hati agar jangan sampai menimbulkan “overcriminalization” yang akan mengakibatkan beban penegak hukum semakin bertambah. Beberapa kriteria yang harus diperhatikan dalam melakukan kriminalisasi yakni :⁴⁰

- a. ditetapkan dulu, bahwa perbuatan itu tidak dikehendaki atau lebih tepat tidak disukai oleh masyarakat. Ukuran untuk ini adalah antara lain bahwa perbuatan itu merugikan atau mendatangkan korban,
- b. harus diperhatikan “cost benefit principle” artinya usaha untuk mengkriminalisasikan perbuatan harus seimbang, biaya sosial atau “social cost” itu tidak boleh diabaikan, lebih-lebih bila budget untuk pembangunan memang “cumpen” (sedikit) harus diperhitungkan apakah hasil kriminalisasi itu,
- c. kriminalisasi menambah beban dari aparat penegak hukum, lebih-lebih aparat penyidikan. Jangan sampai instansi ini “over belast” menimbulkan beban yang berat sehingga peraturan itu tidak efektif lagi.

Oleh sebab itu harus benar-benar dipertimbangkan akibat dari sesuatu peraturan pidana. Peraturan pidana yang tidak efektif sebaiknya jangan

⁴⁰ Soedarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, op cit hal 100 - 101

dibuat. Penanggulangan kejahatan belum terwujud hanya dengan terbentuknya undang-undang pidana belaka. Bahkan penanggulangan kejahatan dengan menggunakan hukum pidana sebagai sarannya, hanya merupakan penyembuhan/pengobatan simptomatis, bukan pengobatan kausatif, dan pembedanaannya ("pengobatannya") hanya bersifat individual/personal, tidak bersifat fungsional/struktural.

Keterbatasan kemampuan hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan disebabkan karena :⁴¹

- a. sebab-sebab kejahatan yang demikian kompleks berada di luar jangkauan hukum pidana;
 - b. hukum pidana hanya merupakan bagian terkecil (sub sistem) dari sarana kontrol sosial yang tidak mungkin mengatasi masalah kejahatan sebagai masalah kemanusiaan dan kemasyarakatan yang sangat kompleks (sebagai masalah sosio psikologis, sosio-politik, sosio ekonomi, sosio kultural dan sebagainya).
 - c. Penggunaan hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan, hanya merupakan "kurieren am symptom" oleh karena itu hukum pidana hanya merupakan "pengobatan simptomatik" dan bukan "pengobatan kausatif",
 - d. Sanksi hukum pidana merupakan "remidium" yang mengandung sifat kontradiktif/paradoksial dan mengandung unsur-unsur serta efek sampingan yang negatif.
 - e. Sistem pembedanaan bersifat pragmentair dan individual/personal, tidak bersifat struktural/fungsional;
 - f. Keterbatasan jenis sanksi pidana dan sistem perumusan sanksi pidana yang bersifat kaku dan imperatif;
 - g. Bekerjanya/berfungsinya hukum pidana memerlukan sarana pendukung yang lebih bervariasi dan menuntut "biaya tinggi".
- Dengan adanya keterbatasan-keterbatasan itu, seyogyanya dalam kebijakan legislatif, penggunaan atau intervensi "penal" dilakukan dengan lebih hati-hatai, cermat, hemat, selektif dan limitatif, sesuai dengan

⁴¹ Barda Nawawi, Op cit, hal 46

prinsip-prinsip pembatas (limiting principles) sebagaimana yang dikemukakan oleh Nigel Walker yakni :

- a. jangan hukum pidana (HP) digunakan semata-mata untuk tujuan pembalasan,
- b. jangan menggunakan HP untuk memidana perbuatan yang tidak merugikan/membahayakan;
- c. jangan menggunakan HP untuk menncapai suatu tujuan yang dapat dicapai secara lebih efektif dengan sarana-sarana lain yang lebih ringan;
- d. jangan menggunakan HP apabila kerugian/bahaya yang timbul dari pidana lebih besar daripada kerugian/bahaya dari perbuatan/tindak pidana itu sendiri;
- e. larangan-larangan hukum pidana jangan mengandung sifat lebih bahaya dari pada perbuatan yang akan dicegah;
- f. HP jangan memuat larangan-larangan yang tidak mendapat dukungan dari publik.

Secara lebih singkat Jeremy Bentham pernah menyatakan bahwa janganlah pidana dikenakan/digunakan apabila "groundless, needlss, unprofitable or inefficacious". Demikian pula Herbert L Packer pernah mengingatkan bahwa penggunaan sanksi pidana secara sembarangan/tidak pandang bulu/menyamaratakan ("indiscriminately") dan digunakan secara paksa ("coercively") akan menyebabkan sarana pidana itu menjadi suatu "pengancam yang utama" ("prime threatener").

Adanya keterbatasan penggunaan pidana ini, Herbert L Packer menyimpulkan bahwa :⁴²

- a. sanksi pidana sangatlah diperlukan; kita tidak dapat hidup, sekarang maupun di masa yang akan datang tanpa pidana (the criminal sanction is indespensable, we could not, now or the foreseeable future, without it);
- b. sanksi pidana merupakan alat atau sarana terbaik yang tersedia, yang kita miliki untuk menghadapi kejahatan-kejahatan atau bahaya besar dan segera serta untuk menghadapi ancaman-ancaman dari bahaya (the

⁴² Muladi dan Barda Nawawi Arief, **Teori-teori dan Kebijakan Pidana**, Penerbit Alumni, bandung, 1984 hal 155

criminal sanction is the best available device we have for dealing with gross and immediate harms and threats of harm);

- c. sanksi pidana suatu ketika merupakan “penjamin yang utama/terbaik” dan suatu ketika merupakan “pengancam yang utama” dari kebebasan manusia. Ia merupakan penjamin apabila digunakan secara hemat cermat dan secara manusiawi; ia merupakan pengancam apabila digunakan secara sembarangan dan secara paksa (the criminal sanction is at once prime guarantor and prime threatener of human freedom. Used providently and humanely, is guarantor; used indiscriminately and coercively, it is threatener.

Pada saat sekarang terlihat bahwa prinsip-prinsip pembatas sebagaimana dikemukakan oleh Nigel Walker dan lain-lainya tampak kurang diindahkan. Dalam kebanyakan undang-undang yang dihasilkan oleh badan legislatif, ketentuan pidana seakan-akan telah menjadi keharusan. Hampir tidak ada undang-undang yang menyangkut “hajat hidup” orang banyak, tanpa diikuti oleh ketentuan pidana. Di Indonesia muncul kecenderungan untuk mengatur segala sesuatu kepentingan melalui hukum pidana.⁴³ Padahal apabila ketentuan pidana itu apabila telah ditetapkan, langkah selanjutnya adalah menciptakan upaya bagaimana “ketentuan pidana” yang telah dibuat tersebut ditegakkan. Penegakan hukum pidana di samping membutuhkan kesiapan sumber daya manusia penegak hukumnya, juga stigmatisasi akibat penerapan pidana tersebut tidak dapat dihindarkan. Pada pihak lain, banyaknya ketentuan pidana dalam undang-undang menunjukkan pula begitu banyaknya benturan kepentingan dalam masyarakat. Ketentuan pidana yang berlimpah ruah akan mengakibatkan kewibawaan pemerintah akan merosot.

⁴³ Loebby Loqman, Wawancara Pribadi, Jakarta, 14 Januari 2001

Dalam ketentuan pidana yang diciptakan tersebut, tidak jarang terdapat penyimpangan terhadap asas hukum pidana yang sudah baku. Memang penyimpangan itu tidak dilarang, akan tetapi hendaklah ditegaskan landasan-landasan apakah yang digunakan untuk *menyimpangi* asas-asas hukum pidana yang sudah baku tersebut.⁴⁴ Suatu pengecualian dapat saja dilakukan dalam bidang apa saja. Akan tetapi harus ada alasan yang jelas. Terutama sekali dalam hukum pidana. Hukum pidana selalu akan melanggar hak asasi seseorang. Oleh sebab itu ditekankan oleh beliau, jika hendak dilakukan pengecualian terhadap suatu asas dalam sistem yang telah ditentukan, haruslah dengan jelas disebutkan alasan pengecualian tersebut. Untuk itu diperlukan suatu sistem yang akan digunakan dalam

memberikan batasan dalam ketentuan perundang-undangan. Suatu sistem yang merupakan kerangka hukum suatu bidang harus jelas diutarakan, sehingga dalam pengaturan di bidang apapun serta diatur dimanapun terlihat kaitan antara satu dengan yang lain. Kitab Undang-undang Hukum Pidana Baru yang sedang dirancang, merupakan kerangka dasar ketentuan di dalam bidang hukum pidana, sehingga menjadi arahan dalam setiap ketentuan pidana di luar KUHP.

Pengecualian yang didasarkan atas kekhususan masing-masing bidang haruslah mempunyai alasan yang memadai, dengan dasar di mana akan terjadi ketidakadilan apabila digunakan asas umum yang telah ada. Atau

⁴⁴ *ibid.* Lihat pula tulisannya "Peranan Hukum Tertulis dalam Masyarakat yang sedang Membangun" dalam *Bunga Rampai Pembangunan Hukum Indonesia*, I Made Widnyana (et

apabila hal yang bersifat khusus itu diatur di dalam ketentuan umum justru akan merusak sistem yang telah ada.

Melalui penelusuran dari sudut sejarah dapat diketahui bahwa kewajiban membayar pajak pada mulanya merupakan ketentuan konstitusi dengan demikian merupakan kaedah dalam bidang Hukum Tata Negara. Kewajiban membayar pajak telah digariskan dalam Undang-undang Dasar 1945 dalam Pasal 23 ayat (2). Akan tetapi sebagaimana diketahui, kaedah-kaedah dalam hukum tata negara baru melukiskan kewenangan negara dalam keadaan diam. Baru mengatur hak dan kewajiban warga negara. Oleh sebab itu kaedah hukum tersebut perlu dilaksanakan. Ketentuan konstitusi yang merupakan bagian dalam hukum tata negara kemudian bergeser menjadi ketentuan Hukum Administrasi Negara. Pada saat sekarang kaedah-kaedah hukum pajak diatur dalam berbagai undang-undang dengan mengkaitkan hak dan kewajiban aparatur negara, warga negara dan sanksi terhadap pelanggarannya. Berdasarkan ketentuan hukum administrasi negara ini, Loebby Loqman tidak menyetujui apabila sanksi terhadap pelanggaran hukum administrasi negara itu harus berupa sanksi pidana. Hal ini dapat disamakan dengan ketentuan wajib militer di negara lain, yang apabila dilanggar akan dikenakan sanksi tertentu. Begitu pula di bidang perpajakan, pelanggaran itu tidak harus menyebabkan dijatuhkannya sanksi pidana akan tetapi sedemikian rupa diatur agar sanksinya berupa pernyataan terhutang pajak misalnya atau denda

administratif. Dari pernyataan ini terlihat bahwa hukum pajak merupakan hukum publik, akan tetapi menduduki tempat yang khusus sebagaimana dikemukakan oleh PJA Adriani,⁴⁵ bahwa hukum pajak menempati tempat yang khusus sebagai anak cabang hukum administrasi. Kekhususan hukum pajak sebagai anak cabang hukum administrasi disebabkan karena hukum pajak mempunyai tugas yang bersifat lain dari pada hukum administrasi pada umumnya yaitu hukum pajak juga digunakan sebagai **alat untuk menentukan politik perekonomian**. Lagi pula hukum pajak umumnya mempunyai tata tertib dan istilah-istilah tersendiri untuk lapangan pekerjaannya.

Berdasarkan hal demikian, ketentuan-ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan dalam penerapannya harus tetap memegang teguh prinsip-prinsip khusus yang dipunyainya. Dengan demikian pelanggaran hukum yang diancam dengan sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan hendaklah terlebih dahulu diterapkan sanksi yang bersifat administratif untuk memenuhi tujuannya sebagai sarana mencapai tujuan di bidang politik perekonomian. Terhadap Wajib Pajak meskipun telah memenuhi ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan akan tetapi upaya administratif harus mendapat prioritas utama. Penerbitan Surat Tagihan Pajak yang akan diikuti dengan upaya penagihan pajak dengan menggunakan Surat Paksa (Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana dirubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun

⁴⁵ Santoso Brotodihardjo, *loc cit.*

2000).hendaklah diterapkan lebih dahulu kepada Wajib Pajak Surat Paksa merupakan surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Surat Paksa ini diterbitkan apabila :

- a. penanggung pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan surat tagihan atau surat peringatan atau surat lain yang sejenis;
- b. terhadap penanggung pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus; atau
- c. penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Surat paksa ini jika dikeluarkan, telah mempunyai kekuatan eksekutorial, jadi meskipun dikeluarkan oleh aparat pajak (fiskus) akan tetapi mempunyai kekuatan yang sama dengan keputusan pengadilan. Ini terlihat dari Surat Paksa berkepala kata-kata : DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA.

Surat Paksa sekurang-kurangnya memuat :

- a. nama Wajib Pajak atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
- b. besarnya utang pajak;
- c. perintah membayar ; dan

d. saat pelunasan pajak.

Sebelum diterbitkannya surat paksa ini terlebih dahulu diterbitkan Surat Penagihan Seketika dan Sekaligus.

Berdasarkan ketentuan hukum ini aparat pajak dalam rangka melaksanakan undang-undang pajak dibenarkan untuk tidak segera menerapkan ketentuan pidana. Hal ini disebabkan pada dua alasan yakni : pertama, upaya administratif misalnya melalui penagihan pajak seketika dan sekaligus atau melalui Surat Paksa biasanya Wajib Pajak akan segera melunasi utang pajaknya. Umumnya Wajib Pajak akan malu kalau namanya disebut melalui media massa bahwa ia mempunyai hutang pajak. Kedua, penerapan sanksi pidana itu di luar wewenang fiskus akan tetapi merupakan wewenang lembaga peradilan, sehingga fiskus tidak dapat campur tangan dalam pengusutannya. Jika diterapkan ketentuan pidana, penerimaan negara dari sektor pajak akan terhambat. Proses peradilan akan membutuhkan waktu dan "cost" yang mahal, sementara hutang pajak tidak dapat ditarik dengan segera. Hal demikian beralasan kalau fiskus berhati-hati dalam menerapkan ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan. Dalam penelitian di Kantor Wilayah VIII Direktorat Jenderal Pajak Wilayah Jawa Tengah dan DI Yogyakarta terbukti bahwa semenjak dilaksanakannya tax reform, ketentuan pidana tidak pernah dipergunakan (diterapkan).

Upaya administratif dinilai lebih praktis dan efisien diterapkan, karena hasilnya segera tampak dan tanpa memerlukan biaya yang besar. Penerapan sanksi administratif ini lebih disukai dan bermanfaat bagi fiskus, sebab tidak harus mengikuti prosedur peradilan yang biasanya berjalan lamban dan membutuhkan biaya yang besar.⁴⁶

Dalam kaitannya dengan sanksi administratif ini, Rochmat Soemitro⁴⁷ mengemukakan bahwa jika dibandingkan dengan sanksi pidana jauh lebih lunak. Akan tetapi walaupun sanksinya lebih lunak, tidak berarti bahwa pengaruhnya lebih lunak. Bahkan sebaliknya, mungkin mempunyai pengaruh yang lebih besar kepada kesadaran dan kepatuhan wajib pajak. Kejahatan yang dilakukan dalam bidang perpajakan tidak secara langsung mempunyai dampak kepada masyarakat. Sering kali penerapan sanksi administrasi secara tepat, cepat dan tegas, memberikan pengaruh yang besar kepada kepatuhan Wajib Pajak. Dalam hubungan ini, Wiryono

Prodjodikoro mengemukakan bahwa :

“... dari uraian di atas sudah dapat disimpulkan bahwa norma-norma atau kaidah-kaidah dalam hukum tata usaha negara dan hukum tata negara harus pertama-tama ditanggapi dengan sanksi administrasi, begitu juga norma-norma dalam bidang hukum perdata, pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi perdata...”⁴⁸

Dalam hal pajak nampaknya jelas. Ancaman administratif ditetapkan terlebih dahulu apabila dicapai hasil yang diharapkan yaitu pajak dan

⁴⁶ Eddy Junaidi, Wawancara Pribadi, Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat, 16 Maret 2001

⁴⁷ Rochmat Soemitro, *Pajak ditinjau dari Segi Hukum*, op cit hal 94

denda administrasi dibayar, sehingga negara tidak dirugikan. Ancaman pidana tidak diterapkan.⁴⁹ Sebagai hukum administrasi, maka penyelesaian sebaik-baiknya dalam pelanggaran hukum pajak adalah dengan penerapan sanksi administrasi.

Dengan demikian dapat dikemukakan bahwa upaya administratif yang ditempuh oleh Direktorat Jenderal Pajak secara teoritis dan praktis dapat dibenarkan. Penyelesaian secara administratif demikian juga merupakan upaya untuk menjadikan sanksi pidana sebagai sarana terakhir/pamungkas (ultimum remedium) untuk menanggulangi pelanggaran hukum di bidang perpajakan. Hal ini sejalan dengan apa yang dikemukakan oleh Nigel Walker yang mengatakan bahwa jangan menggunakan hukum pidana untuk mencapai suatu tujuan yang dapat dicapai secara lebih efektif dengan sarana-sarana lain yang lebih ringan.⁵⁰

2. Sanksi Administratif

Menurut Hoefnagel kebijakan hukum pidana (criminal policy) dalam rangka penanggulangan kejahatan dapat ditempuh dengan tiga jalur yakni:

- a. mempengaruhi pandangan masyarakat mengenai kejahatan dan

⁴⁸ Wiryono Prodjodikoro, *Asas-asas Hukum Pidana Indonesia*, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1986, halaman 15.

⁴⁹ Soeparman, op cit hal 82.

⁵⁰ Nigel Walker, *Sentencing in a Rational Society*, Penguin Books, Lmt Harmonds Wroth, Middle Sex England, 1972, hal 44. Dengan mengutip prinsip yang dikemukakan oleh Jeremy Bentham bahwa : "the criminal law should not be used to achieve a purpose which can be achieved as affectively at less cost in suffering".

pemidanaan lewat media massa (influencing views of society on crime and punishment);

- b. penerapan hukum pidana (criminal law application);
- c. pencegahan tanpa pidana (prevention without punishment).

Baik sub a maupun sub c merupakan upaya non penal, yang lebih menitik beratkan pada sifat “preventive” (pencegahan/penangkalan/pengendalian) sebelum kejahatan terjadi. Meskipun pencegahan tanpa pidana pada dasarnya telah merupakan penerapan hukum, akan tetapi juga dapat dikatakan bahwa upaya non penal ini merupakan tindakan prevetif dalam arti luas.⁵¹

Upaya non penal apabila dipandang dari sudut politik kriminal secara makro dan global, maka upaya-upaya non penal menduduki posisi kunci dan strategis dari keseluruhan upaya politik kriminil. Dalam Kongres PBB ke 7

Tahun 1985 di Milan, Italia antara lain ditegaskan dalam dokumen A/CONF. 121/L/9 (mengenai Crime Prevention in the Context of Development) bahwa upaya penghapusan sebab-sebab dan kondisi-kondisi yang menyebabkan kejahatan harus merupakan strategi pencegahan kejahatan yang mendasar (the basic crime prevention strategies). Selanjutnya di dalam pertimbangan resolusi Nomor 22 mengenai “Prevention in the Context of Development antara lain ditegaskan bahwa :” the basic crime prevention must seek to eliminate **the causes and the condition** that favour crime”. Demikian pula dalam “Guiding

⁵¹ Barda Nawawi Arief, op cit hal 49

Principles” yang dihasilkan kongres ke 7 ditegaskan antara lain bahwa :

Kebijakan-kebijakan mengenai pencegahan kejahatan dan peradilan pidana harus mempertimbangkan sebab-sebab struktural, termasuk sebab-sebab ketidakadilan yang bersifat sosio ekonomi, dimana kejahatan sering hanya merupakan gejala/simptom.

Masalah-masalah di atas jelas tidak dapat diatasi semata-mata dengan pendekatan “penal”. Di sinilah keterbatasan jalur “penal” dan oleh karena itu harus ditunjang oleh jalur “non penal”. Salah satu jalur non penal untuk mengatasi masalah-masalah sosial di atas adalah dengan jalur kebijakan sosial (social policy). Kebijakan sosial pada dasarnya adalah kebijakan atau upaya-upaya rasional untuk mencapai kesejahteraan masyarakat. Jadi identik dengan kebijakan atau perencanaan pembangunan nasional yang meliputi berbagai aspek yang cukup luas dari pembangunan. Dalam upaya pencegahan tanpa pidana ini meliputi

- a. kebijakan sosial (social policy),
- b. perencanaan kesehatan mental masyarakat (community planning mental health),
- c. kesehatan mental bangsa (national mental health), kesejahteraan anak (welfare child),
- d. administratif dan hukum pidana (administrative and civil law).

Penerapan sanksi administratif maupun sanksi yang bersifat keperdataan dalam upaya menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan, merupakan upaya yang selama ini ditempuh oleh fiskus. Berdasarkan undang-undang perpajakan, upaya non penal merupakan sarana yang efektif dan efisien ditempuh. Sebagai contoh Wajib Pajak yang terlambat memasukkan Surat Pemberitahuan sebagaimana yang ditetapkan dalam batas waktu yang ditentukan, dapat

dikenakan denda administratif atas keterlambatannya itu. Padahal keterlambatan demikian baik karena kealpaan maupun kesengajaan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Begitu juga apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan dalam tempo dua tahun setelah berakhirnya masa pajak, dengan disertai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % sebulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar. Dalam hal pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat pengungkapan ketidak benaran Surat Pemberitahuan, beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50 % dari pajak yang kurang dibayar harus dilunasi sendiri oleh Wajib Pajak.

Melalui sistem self assessment, Wajib Pajak membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan, dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat Ketetapan Pajak. Dalam hal ditemukan bukti oleh Direktorat Jenderal Pajak bahwa jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan adalah tidak benar, maka berdasarkan wewenang yang dimilikinya, Direktorat Jenderal Pajak dapat menetapkan jumlah pajak terutang yang sesungguhnya.

Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak apabila:

- a. pajak penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
- b. dari hasil penelitian surat pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung;
- c. wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda atau bunga;

- d. pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang pajak pertambahan nilai 1984 dan perubahannya tetapi tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak;
- e. pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak tetapi membuat faktur pajak;
- f. pengusaha yang dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak tidak membuat atau membuat faktur pajak tetapi tidak tepat waktu atau tidak mengisi selengkapnya faktur pajak.

Wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan Surat Ketetapan pajak Kurang Bayar Tambahan masih dimungkinkan dalam jangka waktu sepuluh tahun apabila ditemukan data baru yang semula belum terungkap yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang, ditambah dengan sanksi administratif berupa kenaikan sebesar 100 % dari jumlah kekurangan tersebut. Bahkan jangka waktu sepuluh tahun meskipun telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga 48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, dalam hal Wajib Pajak setelah jangka waktu 10 tahun tersebut dilampaui akan tetapi dijatuhi pidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

Ketentuan di atas ini merupakan penyimpangan dalam hukum pajak dari prinsip hukum pada umumnya. Pajak yang terutang tidak dapat ditagih kembali apabila telah lampau waktu (daluwarsa) 10 (sepuluh) tahun sebagaimana ditentukan dalam Pasal 22 bahwa :

- (1) Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan.
- (2) Daluwarsa penagihan pajak tertanggung apabila :
 - a. diterbitkan surat teguran atau surat paksa,
 - b. ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung,
 - c. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

Penyimpangan ini menurut Rochmat Soemitro,⁵² sebenarnya agak janggal, karena bertentangan dengan prinsip atau falsafah daluwarsa maupun dengan asas hukum (*rechts beginselen*). Daluwarsa menurut Pasal 1946 Kitab Undang-undang Hukum Perdata (BW) adalah upaya hukum yang karena lampau waktu tertentu (yang ditentukan oleh undang-undang) menghapuskan suatu kewajiban di satu pihak dan pula menghapuskan hak dari pihak lainnya, menurut cara-cara yang ditentukan dalam undang-undang. Falsafah daluwarsa ialah untuk memberi kepastian hukum dan mengakhiri keadaan yang tidak menentu menjadi pasti. Hutang pajak yang telah daluwarsa dapat hidup kembali (maksudnya dapat ditagih kembali) merupakan ketentuan hukum yang janggal dan bertentangan dengan prinsip maupun asas hukum

Dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana, ketentuan tentang daluwarsa diatur dalam Bab VIII Pasal 76 sampai dengan Pasal 85. Pasal 78 menentukan bahwa : Hak menuntut hukuman gugur (tidak dapat dijalankan) karena lewat waktunya :

- 1e. sesudah lewat satu tahun bagi segala pelanggaran dan bagi kejahatan yang dilakukan dengan menggunakan percetakan;

⁵² Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 3*, op cit hal 31

- 2e. sesudah lewat enam tahu, bagi kejahatan, yang terancam hukuman denda, kurungan atau penjara yang tidak lebih dari tiga tahun;
- 3e. sesudah lewat dua belas tahun, bagi segala kejahatan yang terancam hukuman penjara sementara yang lebih dari tiga tahun;
- 4e. sudah lewat waktu delapan belas tahun bagi semua kejahatan yang terancam dihukum mati atau penjara seumur hidup.

Sebaliknya sanksi pidana tidak meniadakan hutang pajak.⁵³ Dalam bidang perpajakan, pajak yang telah diselundupi/digelapkan, tidak hapus dengan dijatuhkan sanksi pidana. Hapusnya hutang pajak hanya dapat terjadi berdasarkan ketentuan Pasal 1381 Kitab Undang-undang Hukum Perdata yang sesuai dengan hukum pajak. Sanksi pidana hanya merupakan hukuman bagi perbuatannya. Di atas sudah dikemukakan bahwa penerapan sanksi pidana merupakan wewenang badan peradilan (pidana) dan penetapan pajak merupakan wewenang Direktur Jenderal Pajak, dua instansi yang berlainan dan yang bernaung di bawah departemen yang berlainan pula. Instansi yang satu tidak dapat memasuki instansi lainnya.

Jadi walaupun tindak pidana sudah diselesaikan oleh pengadilan, akan tetapi berkenaan dengan ketentuan pajak yang dilanggar merupakan wewenang Direktorat Jenderal Pajak untuk menagih pajak yang terutang itu dengan mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Ketetapan Pajak Tambahan dengan sanksi diikuti dengan tindakan-tindakan penagihan dan bila perlu dengan surat paksa.

Menghadapi hal di atas, pihak fiskus sangat berhati-hati dalam mendayagunakan sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan, hal ini

⁵³ ibid, hal 32

disebabkan bahwa penerapan sanksi itu tidak dengan sendirinya menghapuskan hutang pajak, bahkan sebaliknya, hutang pajak yang telah daluwarsa dapat ditagih kembali dalam hal Wajib Pajak dijatuhi sanksi pidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

Sebagaimana telah diketahui bahwa suatu putusan pengadilan mempunyai kekuatan hukum tetap apabila sudah tidak terdapat upaya hukum lagi yang dapat digunakan. Ini semua akan memakan waktu bertahun-tahun; apalagi kalau terpidana mengajukan peninjauan kembali putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap, maka penerimaan pajak akan terkatung-katung.

Menghadapi keadaan ini, fiskus biasanya mengambil langkah pro aktif menerapkan sanksi administratif sebagai mana dikemukakan di atas. melalui penerapan sanksi administrasi ini, fungsi hukum pidana (ketentuan pidana) menjadi **bersifat subsider** (*ultimum remidium*). Menurut Andi Hamzah,⁵⁴ yang mengikuti pendapat Van de Bunt, bahwa hukum pidana sebagai *ultimum remidium* mempunyai arti tiga macam yakni, pertama. Penerapan hukum pidana itu hanya terhadap orang yang secara etis melakukan kejahatan yang sangat berat, kedua. Hukum pidana sebagai *ultimum remidium* karena sanksi hukum pidana lain lebih berat dan lebih keras dari pada sanksi bidang hukukm yang lain, lagi pula sering membawa dampak sampingan, maka hendaknya diterapkan jika sanksi bidang hukum lain tidak mampu menyelesaikan masalah pelanggaran hukum. Jadi di sini hukum pidana benar-benar diterapkan sebagai obat yang *terachir*, artinya

⁵⁴ Andi Hamzah, "Hukum Pidana Merupakan Salah Satu Cermin Paling Terpercaya mengenai Peradaban suatu bangsa", dalam **Bunga Rampai Pembangunan Hukum Di Indonesia**, I Made Widnyana, et al, Penerbit PT Eresco Bandung, 1995, hal 38

kalau bidang hukum yang lain sudah tidak mampu mengatasi pelanggaran hukum itu, barulah hukum pidana diterapkan. Ketiga, hukum pidana sebagai ultimum remedium karena pejabat administrasi yang lebih dahulu mengetahui terjadinya pelanggaran hukum itu, jadi mereka mendapat prioritas untuk mengambil langkah-langkah dan tindakan terlebih dahulu dari pada penegak hukum pidana.

Dalam hukum pajak, pejabat pajak merasa lebih dahulu tahu terjadinya pelanggaran, oleh karena itu hendaknya merekalah yang terlebih dahulu mendapatkan kesempatan untuk meluruskan pelanggaran dan penyimpangan itu. Kalau mereka tidak mampu, barulah mereka menyerahkan masalahnya kepada penegak hukum pidana. Jadi penegak hukum (pidana) tidak dapat langsung bertindak.

Meskipun demikian, penerapan sanksi administratif upaya ini bukan dimaksud untuk menghalangi upaya penegakan hukum dengan menempuh sarana penal. Penerapan sanksi administratif dalam upaya menegakkan norma-norma perpajakan didasarkan atas alasan praktis dan efisiensi dapat dibenarkan, sejalan dengan prinsip **economic of collection**, yang menetapkan bahwa biaya-biaya penagihan pajak haruslah lebih kecil dibandingkan dengan hasil pajak yang akan diperoleh. Apabila tidak demikian, berarti bertentangan dengan falsafah keadilan sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith melalui four maxim yang dikemukakannya. Penegakan hukum pidana harus dipandang sebagai proses yang

bersifat sistemik.⁵⁵ Penegakan hukum pidana harus dipandang dari tiga dimensi, Pertama,

penerapan hukum pidana dipandang sebagai sistem normatif (normative system) yakni penerapan keseluruhan aturan hukum yang menggambarkan nilai-nilai sosial, yang didukung oleh sanksi pidana. Dimensi kedua, penerapan hukum pidana dipandang sebagai sistem administratif (administrative system) yang mencakup interaksi antar pelbagai aparaturnya penegakan hukum yang merupakan sub sistem peradilan pidana. Dimensi ketiga, penerapan hukum pidana merupakan sistem sosial (social system) dalam arti bahwa dalam mendefinisikan dan mereaksi tindak pidana harus pula memperhitungkan pelbagai perspektif pemikiran yang ada di dalam lapisan masyarakat. Sehubungan dengan pelbagai dimensi di atas, dapat dikatakan bahwa sebenarnya hasil penerapan hukum pidana harus menggambarkan keseluruhan hasil interaksi antara aturan hukum, praktek administratif dan perilaku sosial.

Penegakan hukum pidana, dapat dikaji baik sebagai konsep maupun sebagai proses yang bersifat sistemik. Dalam arti konsep, hal ini menyangkut hakikat maka penegakan hukum pidana erat sekali hubungannya dengan kriminalisasi (criminalization). Menurut Muladi,⁵⁶ kriminalisasi dalam hal ini diartikan sebagai proses untuk menjadikan suatu perbuatan menjadi tindak pidana, tetapi juga merupakan suatu kebijakan untuk menggunakan hukum pidana sebagai sarana untuk menanggulangi tindak pidana.

⁵⁵ Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, 1995 halaman 40

⁵⁶ Ibid

Kebijakan mengandung arti bahwa sebenarnya arsenal penegakan hukum memiliki pelbagai alternatif untuk menghadapi tindak pidana dan hukum pidana sendiri secara idiil dikatakan mempunyai sifat subsidair (*ultima ratio principle*). Apalagi bila berkaitan dengan apa yang dikatakan hukum pidana administratif (*administrative penal law*) dalam hal mana peranan sanksi pidana pada dasarnya merupakan *mercenary-sanction*.

Dalam bidang kebijakan, orang dihadapkan kepada masalah penilaian dan pemilihan dari berbagai alternatif.⁵⁷ Dengan demikian masalah penanggulangan kejahatan dengan menggunakan hukum pidana tidak merupakan keharusan. Kebijakan penegakan hukum merupakan bagian kebijakan sosial, yaitu segala usaha yang rasional untuk mencapai kesejahteraan masyarakat.

Penggunaan upaya non penal adalah memperbaiki kondisi-kondisi sosial tertentu, namun secara tidak langsung mempunyai pengaruh preventif terhadap kejahatan. Dengan demikian dilihat dari sudut politik kriminal, keseluruhan kegiatan preventif yang non penal itu sebenarnya mempunyai kedudukan yang sangat strategis, memegang posisi kunci yang harus diintensifkan dan diefektifkan. Kegagalan menggarap posisi strategis ini justru akan berakibat fatal bagi usaha penanggulangan kejahatan. Oleh karena itu suatu kebijakan kriminal harus dapat mengintegrasikan dan mengharmonisasikan seluruh kegiatan preventif yang non penal itu ke dalam suatu sistem kegiatan negara yang teratur dan terpadu.

⁵⁷ Muladi dan Barda Nawawi Arief, op cit hal 149

Dengan ditetapkannya sistem self assessment dalam pemungutan pajak, peranan administrasi perpajakan seperti Direktorat Jenderal Pajak maupun kantor pelayanan pajak menempati posisi yang strategis dalam mensukseskan pelaksanaan undang-undang perpajakan dan penerapan sanksi terhadap pelanggaran undang-undang pajak. Kegiatan seperti penyuluhan, pelayanan dan pemeriksaan harus dilaksanakan secara berkesinambungan dengan mengikut sertakan segenap lapisan masyarakat.

Undang-undang perpajakan yang meletakkan kewajiban terhadap warganegara dan penduduk untuk melaksanakan kegotong royongan nasional, harus disosialisasikan secara luas di setiap lapisan masyarakat. Ditetapkannya sanksi dalam undang-undang perpajakan agar supaya Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan undang-undang tersebut. Akan tetapi kepatuhan itu tidak akan berarti banyak apabila tidak disertai pelayanan oleh aparatur pajak. Kegiatan penyuluhan dan pelayanan terhadap Wajib Pajak hendaknya menjadi perhatian utama, karena melalui kegiatan-kegiatan inilah pertama sekali upaya mensosialisasikan undang-undang pajak dilaksanakan secara efektif.

Meskipun penerapan sanksi pidana tidak pernah diterapkan, dari semua responden baik aparat pajak maupun Wajib Pajak tidak menghendaki diterapkannya ketentuan pidana dalam pelanggaran pajak. Hal ini disebabkan karena penerapan sanksi administratif lebih menjamin kepatuhan pajak dan upaya untuk merealisasikan target pajak yang telah ditetapkan. (lihat lampiran) Pada tahun 2000, pernah dilakukan "ancaman" penyitaan terhadap obyek Pajak Bumi dan Bangunan. Setelah dilakukan penyitaan, kurang dari 24 jam Wajib Pajak

segera melunasi utang pajak sehingga penyitaan tersebut dibatalkan. Hal ini berarti bahwa ancaman penyitaan, secara psikologis dapat mendorong Wajib Pajak untuk segera membayar pajak. Hal ini juga dikaitkan dengan aspek “kepercayaan” terhadap wajib pajak. Dengan demikian apabila pelanggaran pajak diumumkan kepada masyarakat luas, maka kepercayaan terhadap wajib pajak akan berkurang sehingga berpengaruh terhadap perusahaannya.

Penerapan sanksi yang bersifat administratif dan keperdataan sebagaimana dikemukakan oleh Hoefnagels telah memperlihatkan bahwa pengenaan sanksi yang bersifat non penal lebih memberikan hasil yang efektif dan efisien dalam rangka merealisasikan target pajak yang telah ditetapkan. Tabel di bawah ini akan memperlihatkan hal itu :

Oleh karena itu dapat dikemukakan bahwa penerapan sanksi misalnya sanksi pidana tidak akan membawa perubahan yang berarti dalam upaya merealisasikan target pajak yang telah ditetapkan.

PELAKSANAAN SP, SITA, LELANG

Tahun	Surat Paksa	Sita	Lelang
1998	Badan. 884	105	-
	Op. 512	16	-
1999	Bada. 483	Badan. 60	-
	Op. 1179	Op.	-
2000	Badan. 475	Badan. 95	Badan. 3
	Op. 226	Op. 25	Op. -

Sumber: Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat

Dari tabel di atas terlihat bahwa penerapan sanksi administratif lebih membawa hasil dalam upaya penerimaan pajak. Pada tahun 1998 telah diterbitkan Surat Paksa terhadap Wajib Pajak yang berupa badan sebanyak 884, begitu juga terhadap orang pribadi sebanyak 512. Dari jumlah itu sebagian besar Wajib Pajak telah melunasi hutang pajaknya. Sedangkan 105 Wajib pajak badan dan 16 orang pribadi yang tidak dapat melunasi hutang pajaknya, setelah dilakukan penyitaan terhadap kekayaannya hutang pajak itu telah dibayar.

Sedang pada tahun 1999 Penagihan Pajak dengan menggunakan Surat Paksa sebanyak 483 Wajib Pajak badan dan 179 Orang Pribadi. Dari jumlah penunggak pajak di atas, 60 Wajib Pajak Badan dan 6 Wajib Pajak orang pribadi yang dilakukan penyitaan.

Pada tahun 2000 Jumlah Wajib Pajak yang ditagih dengan Surat Paksa sebanyak 475 Wajib Pajak badan dan 226 Wajib pajak orang pribadi. Dari jumlah tersebut 95 Wajib Pajak badan dan 25 Wajib Pajak Orang pribadi yang dikenakan penyitaan dan akhirnya 3 Wajib Pajak badan yang dilakukan pelelangan terhadap terhadap obyek pajak. Setelah dilakukan pelelangan terhadap harta miliknya, maka pajak yang terutang tersebut telah dilunasi.

Hal ini berarti bahwa pendayagunaan sanksi administratif mempunyai efek yang positif bagi aparat pajak untuk memaksa Wajib Pajak melunasi hutang pajaknya. Oleh sebab itu upaya ini perlu terus digiatkan sejalan dengan kegiatan penyuluhan dan pelayanan kepada Wajib Pajak.

Pada pihak lain, pembenahan mentalitas aparatu pajak perlu ditingkatkan. Jangan sampai petugas pajak justru “berkolusi” dengan Wajib Pajak untuk

menggelapkan jumlah pajak yang seharusnya dibayar. Misalnya dalam hal denda, jangan sampai denda tersebut tidak dimasukkan ke kas negara, akan tetapi diselewengkan oleh aparat pajak. tindakan ini tidak hanya menodai aparat pajak akan tetapi telah merupakan tindak pidana penggelapan atau korupsi. Pembinaan mentalitas aparat pajak dan pembinaan kepatuhan wajib pajak merupakan upaya yang rasionil untuk mencegah terjadinya pelanggaran dalam undang-undang perpajakan. Di samping dituntut administrasi perpajakan yang bersih dan efisien agar pelaksanaan undang-undang pajak efektif. Dengan demikian berarti tujuan hukum pajak di bidang perekonomian yakni memasukkan uang ke kas negara akan tercapai. Pemenuhan kewajiban tersebut tidak akan tercapai sepenuhnya jika diterapkan sanksi pidana yang mempunyai dampak buruk berupa timbulnya keadaan yang "unwelfare", sebagaimana dikemukakan oleh Hulsman bahwa :⁵⁸

The criminal justice system, then, is a system which differ from most other social system because it produce "unwelfare" on a large scale. It emmediate out put may be imprisonment, stigmatization, dispotition and in many countries, even today death and torture"

Penerapan upaya penal, sebagaimana dikemukakan di atas, akan dapat menciptakan keadan yang "unwelfare" seperti pembedaan dan stigmatisasi, sebagaimana dikemukakan pula oleh Hulsman bahwa sistem peradilan pidana merupakan suatu masalah sosial, karena :⁵⁹

1. the criminal justice system inflicts suffering, tidak hanya terhadap narapidana akan tetapi bagi keluarganya,
2. the criminal justice system doesnot work in the term of its own declared aims,

⁵⁸ Muladi, *Kapita Selektta Sistem Peraaadilan Pidana*, op cit hal 2

⁵⁹ Louk Hulsman, *The Criminal Justice System as a Social Problem : An Abolisionist Perspektive*, John R. Blad (ed), Erasmus Universiteit Rotterdam, 1987, hal 8 - 10

3. the criminal justice system is its fundamental uncontrollability,
4. the criminal justice approach is fundamentally flawed.

Dengan demikian, berarti penerapan sanksi pidana akan menimbulkan dampak yang kurang menguntungkan bagi si terhukum. Di bidang perpajakan, dampak tersebut justru akan semakin meluas, yakni penjatuhan pidana apakah berupa kurungan atau penjara dan atau denda secara kumulatif maupun alternatif dengan sendirinya tidak meniadakan hutang pajak. Misalnya Wajib Pajak yang mengisi Surat Pemberitahuan secara tidak benar atau tidak lengkap disebabkan karena salah tulis maupun salah hitung, segera dilakukan tindakan fiskal dan dikenakan tindakan administratif, maka upaya untuk memasukkan uang ke kas negara dapat diwujudkan dalam tempo yang tidak terlalu lama.

Sebaliknya apabila ditempuh upaya penal melalui penuntutan di sidang pengadilan, pemenuhan kewajiban perpajakan itu membutuhkan waktu yang lama yang mengakibatkan terjadinya kesenjangan antara target dan realisasi penerimaan pajak dalam tahun berjalan. Pengenaan pidana terhadap Wajib Pajak tidak segera memulihkan keseimbangan yang terjadi disebabkan adanya pelanggaran itu. efek pidana tersebut sulit diukur terhadap kepatuhan Wajib Pajak. Bahkan stigmatisasi yang diciptakannya akan menimbulkan keadaan yang buruk, padahal tujuan hukum pajak adalah agar Wajib Pajak dapat memenuhi kewajibannya dengan tetap mendorong dunia usaha dan masyarakat luas untuk berpartisipasi dalam pembangunan nasional. Partisipasi itu tidak dapat terwujud jika hanya bertumpu pada usaha penegakan hukum secara represif melalui upaya penal. Keterbatasan kemampuan hukum pidana hendaknya diperhitungkan secara

seksama dengan tetap memperhatikan kepentingan pembangunan nasional pada satu pihak, sedang dilain pihak memperhatikan kepentingan Wajib Pajak/masyarakat seluruhnya. Dengan demikian maka ungkapan kegotong royongan nasional dalam undang-undang pajak akan terwujud

3. Sanksi Pidana

Melalui tax reform yang pertama tahun 1983 dan kedua tahun 1994 dan perobahan kedua undang-undang tax reform 1994 terlihat bahwa ketentuan pidana tetap dipertahankan. Bahkan terjadi pergeseran baik melalui kriminalisasi maupun pemberatan ancaman pidana. Dalam undang-undang apakah yang menyangkut kriminalisasi maupun pemberatan ancaman pidana, tidak ditemukan penjelasan yang tuntas dan tegas tentang latar belakang/motivasi diakukannya tindakan itu.

Dalam penjelasan undang-undang perpajakan (undang-undang Nomor 16 Tahun 2000) hanya dinyatakan bahwa :” dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan seperti ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan”. Begitu juga penjelasan Pasal 39 ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 menyatakan bahwa :”... dikenakan sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara”. Dengan demikian dari sudut kebijakan hukum pidana, upaya melakukan kriminalisasi dan pemberatan ancaman pidana lebih menekankan pada **pendekatan kebijakan** dari pada pendekatan nilai. Pendekatan kebijakan lebih berorientasi kepada tujuan pragmatis yakni penekanan kepada aspek “pentingnya peranan penerimaan dari sektor

pajak". Upaya melakukan kriminalisasi dan pemberatan ancaman pidana secara tidak terencana akan menyebabkan *overcriminalization*.

Pendekatan kebijakan yang tidak diimbangi dengan pendekatan nilai akan mengakibatkan terjadinya pertumbuhan hukum pidana yang tidak seimbang dengan tujuan pembuatannya. Dalam hal ini Roeslan Saleh mengingatkan bahwa dalam menggunakan hukum pidana kita harus menahan diri dan teliti sekali.⁶⁰ Menurut Roeslan Saleh, bahwa menahan diri dan sikap teliti itu diperlukan baik dalam bidang perundang-undangan maupun dalam bidang penerapan hukum pidana dan pelaksanaannya. Dalam kaitannya dengan sanksi, Roeslan Saleh menyatakan bahwa: "tidak sedikit dari undang-undang itu yang sama sekali tidak berisi motivasi... Tidak ada perbedaan antara terjadinya rancangan undang-undang dengan sanksi ataupun tanpa sanksi."⁶¹

Dengan demikian dapat dikemukakan bahwa penetapan sanksi (dalam undang-undang perpajakan) lebih bertumpu kepada pendekatan kebijakan. Sejalan dengan itu menurut Roeslan Saleh, orang secara kasar mengambil kesimpulan bahwa keadaan dalam sistem hukum pidana dewasa ini, baik dalam bidang perundang-undangan, maupun dalam bidang penyidikan dan penuntutan, sebagian besar telah terjadi tanpa suatu pedoman yang baik, tidak rasional dan tidak efektif.

Jika kita ingin menggunakan hukum pidana sebagai ultimum remedium, maka pertama sekali yang harus diselidiki adalah apakah tujuan-tujuan yang ingin

⁶⁰ Roeslan Saleh, *Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta, 1988, hal 38. Lihat pula bukunya *Segi lain Hukum Pidana*, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, 1984 hal 16

⁶¹ Roeslan Saleh, *Beberapa Asas Hukum Pidana Dalam Perspektif*, op cit hal 62.

dicapai dengan hukum pidana itu masih dapat dicapai dengan cara-cara lain yang ongkos sosial dan individualnya jauh lebih kecil. Hal ini menghendaki agar kita mengetahui lebih dahulu tentang akibat-akibat dari penentuan pidana itu, dan kita dapat menjamin bahwa campur tangan hukum pidana itu sangat berguna. Tetapi dari segi perundang-undangan, ternyata bahwa tidak ada satupun yang mempertimbangkan hal ini.

Apabila tujuan ditetapkan ketetapan pidana dalam undang-undang perpajakan untuk menumbuhkan kesadaran wajib pajak memenuhi kewajibannya, apakah tujuan tersebut dapat dicapai melalui pemberatan ancaman pidana, sedangkan pidana yang telah ditetapkan sebelumnya tidak pernah diterapkan. semenjak tax reform tahun 1983 dilaksanakan, hampir tidak ada satu kasuspun terutama di wilayah Jawa Tengah yang diajukan ke pengadilan. Dengan demikian pemberatan ancaman pidana itu tidak dapat diukur efektivitasnya terhadap pelanggaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Dari segi perundang-undangan, tindakan rasionil untuk menanggulangi kejahatan salah satunya bukan dengan meninggikan ancaman pidananya, sebab maksimum pidana yang ditetapkan dalam undang-undang mengikat hakim untuk tidak melanggarnya, akan tetapi yang harus ditinggikan itu bukanlah maksimumnya melainkan minimumnya.⁶² Dengan penetapan ancaman minimum pidananya maka terjadinya disparitas pidana akan dihindarkan.

Dalam rangka penegakan hukum, peranan hukum pidana sebagai

⁶² Roeslan Saleh, *Suatu Reorientasi dalam Hukum Pidana*, Penerbit Aksara Baru, Jakarta, 1983 hal 24

ultimum remedium tidak selamanya dipertahankan, karena sebagaimana dikemukakan bahwa ditetapkannya ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan agar supaya ditegakkan, terutama menghadapi pelanggar pajak besar yang dengan segala kemampuan yang dimilikinya mampu menyelundupi undang-undang. Misalnya dengan memindahkan objek pajak yang telah disita/dilelang. Jika tidak demikian, pelanggaran pajak setiap saat akan meningkat kualitas maupun kuantitasnya.

Penggunaan sarana penal (hukum pidana) dalam rangka menanggulangi kejahatan terutama di bidang perpajakan memang selalu dipertanyakan efektivitasnya. Akan tetapi keberadaan hukum pidana dalam upaya penanggulangan itu tidak dapat diabaikan walaupun tersedia upaya administratif di dalamnya. Telah dikatakan bahwa, hukum pidana itu sebagai suatu bagian hukum yang paling sial, sebab hukum pidana justru menimbulkan kesengsaraan bagi mereka yang melibatkan dirinya dengan hukum itu. Ia ternyata telah mengganggu benda-benda yang oleh hukum lainnya itu justru dilindungi dengan pelbagai usaha dan penuh perhatian.⁶³ Kenyataan membuktikan bahwa hukum pidana masih selalu diperlukan. Menurut Leo Polak, bahwa hal yang sepintas lalu kelihatannya sebagai tidak baik itu, justru adalah alat untuk mencapai keadilan, yang ditemukan dalam setiap masa di semua tempat. Dalam hukum pidana orang membicarakan tentang tujuan dari hukuman. Dikatakan bahwa tujuan dari hukuman terutama adalah untuk mempertahankan ketertiban masyarakat.

⁶³ Roeslan Saleh, *ibid* hal 29

Ketertiban masyarakat itu antara lain dijamin dengan aturan-aturan pidana.⁶⁴ Ketentuan pidana akan diterapkan apabila sanksi lain tidak efektif lagi seperti sanksi administratif juga sanksi yang bersifat keperdataan. Tetapi jika aturan-aturan ini tidak mempan lagi, maka hukum pidana sebagai sanksi haruslah diadakan. Persoalannya adalah apakah pidana yang akan dijatuhkan itu merupakan pidana perampasan kemerdekaan atau pidana denda. Pidana perampasan kemerdekaan seperti penjara dan kurungan mempunyai dampak yang kurang baik terhadap narapidana seperti hilangnya kemerdekaan bergerak untuk mengendalikan perusahaannya. Maka alternatif yang lebih lunak yakni menerapkan pidana denda. Akan tetapi pidana denda dalam undang-undang perpajakan hanya dikenakan terhadap tindak pidana sebagaimana ditentukan dalam Pasal 38. Sedang dalam Pasal 39 pidana denda dikumulasikan dengan pidana penjara. Pengenaan pidana denda hanya memungkinkan jika undang-undang memang mengancamkannya demikian.

Penerapan sanksi pidana yang semula bersifat subsider terhadap tindak pidana perpajakan merupakan upaya untuk mewujudkan keadilan. Tindakan ini dilakukan untuk menghindarkan timbulnya kesan mengapa dalam undang-undang pidana yang berkaitan dengan perpajakan dianggap lebih lunak dari pada undang-undang yang berkaitan dengan pencurian.⁶⁵ Sedangkan dari sudut mereka yang lemah keadaan keuangannya rata-rata akan mendapatkan kerugian yang lebih besar dari delik-delik pajak dibandingkan dengan delik pencurian. Ada beberapa

⁶⁴ *ibid*

⁶⁵ Roeslan Saleh, *Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana*, op cit hal 55.

kemungkinan yang menyebabkan pelanggaran di bidang perpajakan mengalami perbedaan dalam penyelesaiannya, yakni pertama:⁶⁶ penggelapan pajak tidak begitu banyak terjadi, sehingga tidak perlu dihebohkan. Kedua, dalam penggelapan pajak dan pada banyak delik-delik yang tergolong “white collar crime) tidak ada korban individual. Kita semua bersama-sama menjadi korban. Ketiga, penggelapan pajak kerap kali dilakukan oleh mereka yang ada di luar lingkungan masyarakat rendah, yang biasanya sopan dan patut dihormati. Keempat, penyelundupan pajak lebih sulit mengawasinya dari pada delik-delik lain.

Kegagalan pendekatan administratif harus diikuti dengan pendekatan penal, sebab jika tidak, Wajib Pajak yang mampu membayar denda tidak akan jera melakukan penyimpangan. Mereka dengan mudah menggunakan celah-celah (loopholes) yang terdapat dalam undang-undang, tanpa sedikitpun kekhawatiran untuk dikenakan sanksi pidana. Sifat ultimum remedium menghadapi Wajib Pajak yang nakal harus diganti dengan premium remedium guna menekan pelanggaran pajak. Penggunaan sarana penal bukan dalam rangka pembalasan; akan tetapi guna menjamin ketertiban dalam masyarakat. Sehingga wajib pajak yang patuh akan mendapat perlindungan hukum, sedangkan wajib pajak yang nakal akan dikenakan sanksi (pidana). Prinsip *reward* dan *punishment* dalam menjalankan undang-undang perpajakan harus dilaksanakan secara konsisten.

Kesalahan Wajib Pajak dalam mengisi Surat Pemberitahuan baik karena salah tulis maupun salah hitung tidak dapat begitu saja disamakan dengan

⁶⁶ ibid

pemungut atau pemotong pajak yang tidak menyetorkan pajak, atau percobaan melakukan restitusi dan kompensasi pajak. Pada yang pertama, pengenaan sanksi hukum pidana bersifat subsider (*ultimum remidium*) lebih tepat dan mendidik. Sedang pada tindakan yang kedua, penerapan sanksi pidana merupakan keharusan (*premium remidium*). Hal ini disebabkan karena itikat buruk wajib pajak sudah tidak diragukan lagi. Penerapan upaya penal akan menjadi sarana yang ampuh dalam rangka menangkal penyimpangan yang (akan) dilakukan oleh Wajib Pajak.

Untuk menjawab permasalahan pertama sebagaimana dikemukakan pada Bab I, dapat dikemukakan bahwa terdapat hubungan yang erat antara pembaharuan undang-undang perpajakan (*tax reform*) dengan pembaharuan hukum pidana (*penal reform*) yang hingga saat ini terus diupayakan. Hubungan itu dapat ditinjau dari dua sudut yakni : Pertama, dari segi penerapan sanksi pidana. Terdapat hubungan yang positif dalam pengertian pembaharuan undang-undang perpajakan dapat mendukung pembaharuan hukum pidana. Sebagai mana diketahui bahwa undang-undang sesungguhnya merupakan suatu sistem yang bertujuan.⁶⁷ Pidana adalah sarana untuk mencapai tujuan tertentu. Ancaman pidana dalam undang-undang perpajakan harus dikaitkan dengan sifat administratif dari hukum pajak. Berdasarkan hal ini maka sanksi administratif haruslah diterapkan terlebih dahulu sebelum diterapkannya sanksi pidana. Oleh sebab itu peranan administrasi perpajakan/aparatur pajak/fiskus lebih mendapat

⁶⁷ Antoni Allot, *The Limit of Law*, London, butterworths, 1920 hal 28. Dikemukakan oleh Allot bahwa : "... a Law or legal system is a purposive system existing in a society; a generap test of its effectiveness will therefore be to see how far it realises its objective, i.e. fulfils its purposes, Lihat pula Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, op cit hal 118

posisi utama dari aparaturnya penegak hukum seperti polisi, jaksa dan hakim dalam rangka melakukan upaya koreksi fiskal.

Kedua, tujuan ditetapkan sanksi pidana yakni untuk mendorong Wajib pajak memenuhi kewajibannya yang diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak (Pasal 38) atau mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara (Pasal 39), maka penerapan sanksi haruslah diarahkan kepada falsafah ditetapkan sanksi pidana itu sendiri. dengan demikian sanksi administratif harus didahulukan untuk diterapkan, baru kemudian sanksi pidana yang dikenakan (*ultimum remedium*).

Ketiga, penerapan sanksi pidana harus diterapkan secara selektif dan limitatif, mengingat penjatuhan sanksi pidana, tidak mengurangi wewenang administrasi pajak untuk menagih jumlah pajak yang terutang yang tidak dibayar oleh Wajib Pajak.

Walaupun dalam beberapa hal terdapat keadaan yang mendukung pembaharuan hukum pidana, akan tetapi terdapat beberapa penyimpangan yang menghambat upaya pembaharuan hukum pidana yang menyeluruh yakni :

Dihapuskannya kualifikasi antara kejahatan dan pelanggaran tanpa adanya motivasi yang jelas. Padahal dalam rangka penegakan hukum pidana, pembedaan kualifikasi itu teramat penting, Pasal 42 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 secara tegas menyatakan bahwa pelanggaran terhadap Pasal 38 adalah pelanggaran dan pelanggaran terhadap Pasal 39 adalah kejahatan. Berdasarkan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 ketentuan Pasal 42 itu dihapus. Padahal dalam rangka penegakan hukum, pembedaan kualifikasi itu

penting, karena itu menurut Barda Nawawi Arief, ketentuan Pasal 42 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 itu seyogyanya tidak perlu dihapus.⁶⁸

Dengan demikian dapatlah dikemukakan bahwa kebijakan hukum pidana dalam undang-undang perpajakan dapat mencapai tujuan dilakukannya tax reform itu sendiri. Adanya sanksi administratif seperti denda, kenaikan dan bunga sampai kepada penyitaan dan lelang dapat memperkuat kedudukan sanksi pidana sebagai sarana terakhir (last resort/ultimum remedium) guna memaksa Wajib Pajak mematuhi ketentuan undang-undang.

Penerapan sanksi administratif terbukti jauh lebih efektif setelah dilakukannya penagihan pajak dengan surat paksa, yang segera diikuti dengan tindakan penyitaan dan lelang, hutang pajak itu dapat dilunasi. Dengan demikian melalui upaya penerapan sanksi administratif itu, tujuan diciptakannya tax reform telah terpenuhi. Dengan demikian penerapan sanksi pidana tidak diperlukan lagi.

Apabila tujuan ditetapkan tax reform agar penerimaan dari sektor pajak meningkat dan agar setiap warga negara dapat turut serta dalam pembiayaan pembangunan, penerapan sanksi pidana atas pelanggaran pajak perlu dilakukan secara cermat dan hati-hati. Dalam undang-undang perpajakan sesungguhnya tersedia sanksi administratif untuk “memaksa” Wajib Pajak agar memenuhi kewajibannya, dengan demikian sanksi administratif itu hendaknya diprioritaskan dalam penerapannya.

⁶⁸ Barda Nawawi Arief, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Penanggulangan Kejahatan*, Edisi Tahun 2000, Program S2 Undip, Semarang, hal 139

Penerapan sanksi pidana sebagai sarana terakhir setelah penerapan sanksi administratif tidak mampu untuk memaksa Wajib Pajak melunasi utang pajaknya merupakan alternatif terakhir. Akan tetapi wewenang penerapan sanksi pidana itu tidak berada pada tangan aparat pajak/fiskus, akan tetapi merupakan wewenang aparaturnya penegak hukum seperti polisi dan jaksa untuk melaksanakannya. Akan tetapi terhadap Wajib Pajak yang melakukan pemalsuan dokumen dalam rangka mengajukan restitusi atau kompensasi tentu saja pengenaan sanksi tidak dapat disamakan dengan Wajib Pajak yang terlambat menyerahkan SPT atau menyerahkan SPT yang isinya tidak lengkap/tidak benar. Meskipun kedua-duanya telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Akan tetapi terhadap tindakan Wajib Pajak kedua, penerapan sanksi administratif jauh lebih tepat dan berguna untuk mendidik Wajib Pajak. Sebaliknya tindakan Wajib Pajak pertama, penerapan sanksi pidana merupakan keharusan, karena itikad buruknya telah tampak dengan tindakan mengajukan permohonan restitusi/kompensasi meskipun masih dalam tarap percobaan, sesuai dengan ketentuan Pasal 39 ayat (3) dapat dikenakan sanksi pidana.

Penerapan sanksi pidana sesuai dengan Pasal 39 ayat (3) ini berguna untuk mendidik Wajib Pajak dan masyarakat pada umumnya agar tidak melakukan perbuatan dengan memanfaatkan celah-celah yang terdapat dalam undang-undang untuk kepentingan diri sendiri dengan merugikan keuangan negara.

B. Formulasi Ketentuan Pidana dalam undang-undang perpajakan

Sebagaimana dikemukakan oleh Antony Allot,⁶⁹ bahwa undang-undang merupakan suatu sistem yang bertujuan. Dengan demikian kebijakan dalam menentukan ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan harus diarahkan kepada tujuan ditetapkannya undang-undang perpajakan itu sendiri. Apabila undang-undang perpajakan disusun sebagai sarana bagi partisipasi warga masyarakat dalam rangka kegotong royongan nasional membangun bangsa guna tercapainya masyarakat adil dan makmur. Maka penerapan ketentuan pidana haruslah diarahkan untuk mencapai tujuan itu. Partisipasi dalam pembangunan yang merupakan kewajiban warganegara tidak boleh dirintangi oleh upaya-upaya yang bersifat "pidana". Apabila hukum pajak ditujukan kepada upaya untuk mencapai politik perekonomian sebagaimana digariskan oleh pemerintah, maka tujuan penetapan kebijakan hukum pidana harus pula diarahkan kepada tujuan untuk mencapai politik perekonomian itu.

Ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan merupakan suatu norma hukum, oleh karena itu baik pembuatannya, pelaksanaannya maupun materinya tunduk pada ketentuan-ketentuan hukum. Hukum selalu bertujuan memberi keadilan di samping sebagai alat untuk mencapai tata tertib dalam masyarakat. Menurut Rochmat Soemitro,⁷⁰ pembuatan undang-undang pajak wajib dilakukan oleh ahli-ahli hukum yang mengetahui cara-cara dan sistem

⁶⁹ Antony Allot, loc cit, lihat juga Barda Nawawi, loc cit

⁷⁰ Rochmat Soemitro, *Pajak ditinjau dari segi Hukum*, op cit hal 6

pembuatan undang-undang dan harus pula mengindahkan pedoman-pedoman tentang penyusunan undang-undang.

Sebelum ditetapkan suatu perbuatan sebagai perbuatan yang dilarang dalam undang-undang, terlebih dahulu hendaklah dilakukan peninjauan tentang apakah perbuatan yang hendak dikriminalisasikan itu telah diatur oleh undang-undang yang telah ada sebelumnya. Dengan kata lain, apakah dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana telah terdapat pengaturan tentang perbuatan yang hendak dikriminalisasikan itu. Hal ini dimaksudkan agar ketentuan yang telah diciptakan tersebut tidak menimbulkan tumpang tindih (*overlapping*) dengan ketentuan yang telah ada.

Sebagai contoh perbuatan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) hendaklah diteliti apakah layak untuk dikriminalisasikan, apakah pengenaan denda administratif lebih tepat dibandingkan dengan ancaman pidana seperti pidana penjara/kurungan dan atau denda. Begitu juga perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Tidakkah lebih tepat misalnya tidak diatur secara tersendiri dalam undang-undang perpajakan, akan tetapi dikembalikan kepada ketentuan induknya yakni Kitab Undang-undang Hukum Pidana. Kebijakan ini ditempuh agar ketentuan pidana yang ada di luar Kitab Undang-undang Hukum Pidana sejauh mungkin dapat dikembalikan kepada sistem yang dianut oleh KUHP sehingga tercipta keselarasan dalam sistem hukum pidana kita.

Dengan cara demikian diharapkan agar ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan yang merupakan kebijakan kriminal telah diperhitungkan

secara matang dengan mengindahkan ketentuan yang sudah ada. Di samping itu juga untuk menghindarkan *over criminalization* dalam pengaturan dan penegakannya. Apabila kriminalisasi itu telah ditempuh, langkah selanjutnya yakni menetapkan bagaimana mengoperasionalisasikan ketentuan pidana yang telah diciptakan itu. Oleh karena itu operasionalisasi suatu ketentuan pidana agar mencapai sasaran yang diinginkan banyak bergantung kepada bagaimana pembuatan undang-undang itu (kebijakan legislatif/formulatif). Apakah pembuatannya telah memenuhi syarat-syarat sebagaimana pembuatan undang-undang pada umumnya, misalnya penggunaan bahasa yang efektif sehingga tidak menimbulkan berbagai penafsiran yang dapat menimbulkan ketidak pastian hukum. Guna menjawab permasalahan kedua dalam penelitian ini, akan dikemukakan hal-hal sebagai berikut: (1) Syarat Pembuatan Undang-undang (perpajakan), (2) Kelemahan legislatif undang-undang perpajakan, dan (3) Perlunya pedoman pembedaan.

1. Syarat Pembuatan Undang-undang Perpajakan

Tujuan ditetapkannya undang-undang adalah agar terciptanya kepastian hukum. Dengan demikian, ketentuan undang-undang tidak boleh menimbulkan keragu-raguan. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberi interpretasi yang lain dari

pada yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang. Untuk memberikan kepastian hukum, perlu diperhatikan beberapa faktor yakni :⁷¹

- a. Materi obyek
- b. Subyek yang tersangkut
- c. Tempat,
- d. Waktu,
- e. Pendefinisian,
- f. Penyempitan/perluasan
- g. Ruang lingkup,
- h. Penggunaan bahasa hukum,
- i. Penggunaan istilah yang baku,
- j. Syarat-syarat lain.

Sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith, bahwa untuk menciptakan keadilan dalam lapangan pajak, salah satu syarat yang harus dipenuhi yakni unsur *certainty* atau kepastian hukum. Kepastian hukum banyak bergantung kepada susunan kalimat, susunan kata, dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Untuk mencapai tujuan tersebut, penggunaan bahasa hukum secara tepat sangat diperlukan.⁷² Karena bahasa hukum adalah juga bahasa Indonesia, maka kepastian hukum juga banyak bergantung kepada penggunaan bahasa hukum yang baik baik dan benar. Sebagaimana dengan hukum, bahasa tunduk pada norma-norma bahasa yang sudah baku.

⁷¹ *ibid*

⁷² Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Penerbit PT Eresco, Bandung, 1987, hal 21.

Dalam menyusun undang-undang yang baik perlu diketahui asas-asas hukum yang sudah diterima di kalangan orang yang berprofesi hukum. Sehubungan dengan hal ini, Montesquieu mengemukakan bahwa prinsip-prinsip yang harus diperhatikan dalam penciptaan norma hukum adalah sebagai berikut.⁷³

1. Gaya bahasanya singkat dan sederhana, kalimat muluk-muluk hanyalah membingungkan belaka;
2. Istilah-istilah yang digunakan sedapat-dapatnya harus absolut dan tidak relatif, sehingga sedikit kemungkinan untuk perbedaan pandangan;
3. Undang-undang harus membatasi diri pada hal-hal yang nyata, dan menghindarkan kiasan-kiasan dan hal-hal hipotesis;
4. Undang-undang tidak boleh njlimet, sebab ia diperuntukkan bagi orang-orang yang daya tangkapnya biasa, ia harus difahami oleh orang pada umumnya;
5. Ia tidak boleh mengaburkan masalah pokoknya dengan alasan pengecualian, pembatasan atau perubahan kecuali apabila hal itu memang diperlukan;
6. Ia tidak boleh terlalu banyak memberi alasan, adalah berbahaya untuk memberi alasan-alasan yang panjang lebar untuk undang-undang, karena hal ini hanya membuka pintu untuk pertentangan;
7. Yang paling penting ialah bahwa undang-undang harus diperhitungkan secara matang dan mempunyai kegunaan praktis, dan ia tidak boleh menggoncangkan akal sehat dan keadilan dan "la nature des choses" (apa yang sewajarnya); sebab undang-undang yang lemah, tidak bermanfaat dan tidak adil akan merusak sistem perundang-undangan dan melemahkan kewibawaan negara.

Apa yang dikemukakan oleh Montesquieu di atas hingga saat ini masih relevan karena unsur kepastian hukum masih tetap merupakan nilai yang dijunjung tinggi. Memang pembentukan undang-undang merupakan suatu proses yang tidak mudah. Ia menetapkan apa yang seharusnya dilakukan oleh baik anggota masyarakat maupun oleh pejabat-pejabat negara.⁷⁴ Melalui perundang-undangan pengaturan masyarakat sesuai dengan apa yang dikehendaki oleh penguasa, sehingga bisa dikatakan bahwa undang-undang merupakan sarana untuk "social engineering". Dalam pembentukan undang-undang harus ada usaha

⁷³ Soedarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Penerbit Sinar Baru, Bandung, 1983 hal 22

⁷⁴ *ibid* hal 23

yang sadar untuk mempengaruhi masyarakat agar bergerak ke arah yang dikehendaki oleh penguasa. Sehubungan dengan hal ini, Podgorecki menyebut empat prinsip yang harus diperhatikan dalam pembentukan undang-undang. Pembentuk undang-undang harus :⁷⁵

1. Mempunyai pengetahuan yang cukup tentang keadaan senyatanya;
2. Mengetahui sistem nilai yang berlaku dalam masyarakat, yang berhubungan dengan keadaan itu, dengan cara-cara yang diusulkan dan dengan tujuan-tujuan yang hendak dicapai, agar hal-hal ini dapat diperhitungkan dan agar dapat dihormati;
3. Mengetahui hipotesa yang menjadi dasar undang-undang yang bersangkutan, dengan perkataan lain mempunyai pengetahuan tentang hubungan kausal antara sarana (undang-undang dan sanksi yang ada di dalamnya) dan tujuan-tujuan yang hendak dicapai;
4. Menguji hipotesa ini, dengan kata lain melakukan penelitian tentang efek undang-undang itu, termasuk efek sampingan yang tidak diharapkan.

Dalam pembuatan undang-undang perpajakan, syarat-syarat yang dikemukakan di atas hendaklah diperhatikan dengan sungguh-sungguh, sebab apabila tidak demikian, maka dapat dikemukakan bahwa dalam undang-undang perpajakan telah terdapat kelemahan legislatif yang seharusnya dihindarkan dalam

⁷⁵ ibid

rangka penetapan kebijakan hukum pidana yang efektif.⁷⁶

2. Kelemahan Legislatif dalam Undang-undang Perpajakan.

Dalam undang-undang sepanjang menyangkut "ketentuan pidana" maka akan kita temukan hal-hal yang merupakan kelemahan legislatif undang-undang itu yakni sebagai berikut : Pertama, tidak ditemukan batasan yang tegas tentang kapankah pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak masih dalam ruang lingkup pelanggaran administrasi, dan kapankah pelanggaran itu merupakan pelanggaran pidana. Contohnya ketentuan Pasal 38 KUTAP :

Setiap orang karena kealpaan :

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Batasan yang tegas tentang pelanggaran itu tidak ditemukan dalam undang-undang. Penjelasan pasal itu menyatakan bahwa :

"pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan sanksi pidana. perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi tetapi merupakan tindak pidana".

⁷⁶ Oleh karena telah beberapa kali diadakan perubahan terhadap undang-undang perpajakan, telah menimbulkan kesemrawutan dalam undang-undang perpajakan sehingga sulit dipelajari dan dipahami. Lebih lanjut, lihat, Subroto, HM, "UU Perpajakan yang makin Tidak Sederhana" dalam *Berita Pajak*, Nomor XXXIII/ 1 Februari 1001 hal 24.

Baik dalam Pasal 38 maupun Pasal 39 KUTAP (Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000) terdapat unsur "dapat" menimbulkan kerugian pada pendapatan negara ..., menurut doktrin hukum pidana kalimat "dapat" menunjukkan bahwa delik yang diatur dalam kedua pasal di atas merupakan delik formil, dengan demikian kerugian negara tidak perlu betul-betul telah terjadi, akan tetapi telah cukup kiranya jika pelaku telah melakukan perbuatan yang dilarang dalam undang-undang, misalnyan tidak menyampaikan SPT atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Kedua, perluasan pengertian Wajib Pajak setelah dilakukannya tax reform kedua tahun 1994 menciptakan ketidak pastian hukum. Dalam Pasal 1 Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 digariskan bahwa Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu. Kalimat "termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu" merupakan perluasan pengertian wajib pajak. Dalam undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 perluasan pengertian itu belum dilakukan. Ketentuan Pasal 1 ini dengan sendirinya akan mengakibatkan ketentuan pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf g menjadi tidak efektif dan operasional. Hal ini disebabkan bahwa, pemungut pajak/pemotong pajak yang tidak menyetorkan pajak tidak dapat begitu saja diterapkan ketentuan pidana. Akan tetapi terhadap perbuatannya hanya dapat dilakukan koreksi fiskal misalnya penagihan pajak pada umumnya. Seharusnya perluasan pengertian itu tidak diperlukan, karena pemungut/pemotong pajak telah melakukan perbuatan yang dilarang oleh undang-

undang. Dengan demikian terhadapnya langsung dapat diterapkan ketentuan Pasal 39 KUTAP.

Ketiga, ketentuan Pasal 44 B ayat (1) dan (2) Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 yang memberi wewenang kepada Jaksa Agung atas permintaan Menteri Keuangan untuk menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dalam hal Wajib Pajak telah melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar. Dalam hal terhadap Wajib Pajak masih ada harapan untuk membayar pajak seharusnya penyidikan itu tidak dilakukan. Sebaliknya pembayaran atau pelunasan hutang pajak seyogyanya tidak dihentikan.

Keempat, penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan tidak hanya mengacu kepada ketentuan dalam undang-undang perpajakan atau ketentuan dalam Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHP), akan tetapi juga berpedoman kepada Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 02/PJ.7/1990 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Berdasarkan ketentuan Pasal 1 butir a keputusan tersebut yang menegaskan bahwa : Tindakan pengamatan adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan oleh petugas pengamat untuk mencocokkan dengan kenyataan membahas dan mengembangkan lebih lanjut informasi, data, laporan dan/atau pengaduan yang berisi petunjuk adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Hasil pengamatan petugas pengamat pajak selanjutnya menjadi dasar untuk dilakukan atau tidak dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Hasil pemeriksaan ini menjadi dasar tindakan penyidik pajak. Tindakan pemeriksaan, memang bukan tindakan

penyidikan, akan tetapi tujuannya adalah untuk menguji kepatuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan perundang-undangan perpajakan (Pasal 29 ayat (1)) KUTAP. Dengan demikian keputusan Direktur Jenderal Pajak ini menambah mata rantai penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, di mana sebelum dilakukan penyidikan, harus terlebih dahulu dilakukan tindakan pengamatan dan pemeriksaan. Dikaitkan dengan asas peradilan yang cepat, sederhana dan biaya ringan, Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini justru sebaliknya, penerimaan pajak akan menjadi terhambat.

Dengan adanya berbagai kelemahan legislatif ini, mengakibatkan ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan menjadi tidak efektif dan operasional. Efektivitas dan operasionalisasi ketentuan pidana dalam undang-undang hendaknya dilakukan tanpa syarat. Dalam arti tidak dibutuhkan pengaturan yang membatasi atau mengandung arti ganda. Hal ini dimaksudkan agar penegak hukum tidak ragu-ragu lagi dalam menjalankan ketentuan undang-undang tersebut. Ketentuan pidana yang dengan susah payah dibuat serta membutuhkan biaya yang besar hendaklah dilaksanakan di dalam praktek, kalau tidak, maka berarti telah membuat undang-undang yang tidak dibutuhkan, padahal Soedarto telah menyatakan bahwa pembuatan undang-undang haruslah ditegakkan. Sebab jika tidak sebaiknya undang-undang itu dicabut, pembuatan undang-undang yang tidak efisien seharusnya dihindarkan.

Dari segi perundang-undangan, tidak efektif dan tidak operasionalisasinya ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan disebabkan perluasan batasan pengertian tentang Wajib Pajak, keputusan Direktur

Jenderal pajak yang tidak sejalan dengan jiwa Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) serta wewenang Jaksa Agung untuk menghentikan tindak pidana di bidang perpajakan.

3. Perlunya pedoman legislatif

Ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan (Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000) Pasal 38 dirumuskan secara kumulatif alternatif, yakni pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan atau denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sedangkan Pasal 39 dirumuskan secara kumulatif yakni pidana penjara 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar. Dengan demikian dapat dikemukakan bahwa ketentuan pidana terutama Pasal 39 ini bersifat imperatif yang memberi perintah kepada hakim.

Baik ketentuan Pasal 38 maupun Pasal 39 apabila ditinjau dari sudut kebijakan hukum pidana merupakan kelemahan legislatif undang-undang perpajakan. Karena kebijakan penetapan sanksi pidana secara tunggal bersifat imperatif (Pasal 39 KUHP) Kelemahan utama dari sistem imperatif ini ialah sifatnya yang sangat kaku karena bersifat mengharuskan.⁷⁷ Perumusan imperatif ini mengakibatkan hakim dihadapkan pada suatu jenis pidana yang sudah pasti ("definite sentence") dan sangat mekanik, karena mau tidak mau hakim seolah-olah harus menetapkan pidana penjara secara otomatis. Hakim tidak diberi

⁷⁷ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, op cit hal 258.

kesempatan atau kelonggaran untuk menentukan jenis pidana lain yang sesuai untuk terdakwa.⁷⁸ Oleh karena itu dalam menghadapi perumusan yang absolut, dibutuhkan suatu pedoman pemidaan, agar ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan menjadi efektif dan efisien. Sebagaimana telah diketahui bersama bahwa perumusan sanksi pidana yang bersifat tunggal merupakan kelemahan legislatif ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan yang mengikat hakim tanpa memberikan kebebasan untuk menjatuhkan pidana yang lebih lunak. Ketentuan pidana pada Pasal 39 mengancam pelanggarannya dengan pidana penjara dan denda.

Berbeda halnya dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 yang ancaman pidananya dirumuskan secara alternatif (penjara atau denda), akan tetapi setelah tax reform kedua (1994) dan perubahan kedua undang-undang Nomor 6 di atas, perumusan ancaman pidananya bersifat kumulatif. Dari sudut operasionalisasinya, perumusan secara tunggal tersebut membutuhkan suatu pedoman guna membatasi atau memperlunak penerapan kebijakan yang bersifat imperatif dan absolut, di samping agar ketentuan pidana itu menjadi efektif dan operasional. Menurut Barda Nawawi,⁷⁹ perumusan kebijakan yang memperlunak perumusan kebijakan yang kaku itu dapat dirumuskan sebagai suatu kebijakan yang preventif maupun refresif.

Kebijakan legislatif dalam penetapan sanksi pidana di bidang perpajakan hendaklah diarahkan kepada tujuan ditetapkannya tax reform itu. Apabila

⁷⁸ *ibid*

⁷⁹ Baarda Nawawi, *Kebijakan Legislatif...*, op cit hal 168. Lihat juga buku *Bunga Rampai...* hal 257 dan seterusnya.

pembaharuan undang-undang perpajakan ditujukan kepada peningkatan peran serta masyarakat dalam pembiayaan pembangunan, maka kebijakan legislatif dalam penetapan sanksi pidana hendaklah diprioritaskan kepada pengenaan sanksi denda. Apabila perumusan sanksi pidana seperti perampasan kemerdekaan (penjara atau kurungan) tidak dapat dihindarkan, hendaklah dialternatifkan dengan pidana denda (Seperti dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 dan Pasal 38 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000), dengan menggunakan perumusan **dan atau**. Dengan perumusan demikian, akan memberikan keleluasaan bagi hakim untuk memilih pidana yang cocok diberikan kepada seseorang yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Perumusan sanksi pidana secara alternatif akan memberikan kelonggaran kepada hakim untuk menjatuhkan pidana yang selaras dengan tujuan tax reform tersebut. Jika tujuan ditetapkan tax reform sebagai sarana pemerintah untuk memasukkan uang ke kas negara, penerapan sanksi pidana berupa denda lebih cocok daripada pidana perampasan kemerdekaan. Penjatuhan pidana denda ini akan mengurangi efek negatif pidana perampasan kemerdekaan, di samping itu umumnya tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak didasarkan kepada motif ekonomi. Dengan demikian pengenaan sanksi yang bersifat ekonomis jelas lebih sesuai dengan ciri hukum pajak sebagai bagian dari hukum ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan taraf ekonomi masyarakat.

Dalam hal pengenaan sanksi pidana tidak dapat dihindarkan, maka alternatif lain hendaknya dipertimbangkan misalnya dengan menetapkan pola pidanaan dalam kebijakan legislatif dengan menetapkan ancaman pidana yang

lebih ringan terlebih dahulu, misalnya pidana denda, baru kemudian diikuti dengan pidana yang lebih berat seperti kurungan atau penjara.⁸⁰ Dengan cara demikian akan memberikan pedoman bagi hakim (pedoman pemidanaan) untuk lebih dahulu menjatuhkan pidana yang lebih ringan agar tujuan pemidanaan tidak merintangi tujuan diadakannya *tax reform*.

Di samping itu, kebijakan legislatif ditetapkannya sanksi pidana dalam undang-undang pajak yang dilandasi oleh pentingnya penerimaan pajak bagi negara harus mengindahkan salah satu asas dalam hukum pajak sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith yakni *economic of collection*,⁸¹ biaya-biaya pemungutan pajak harus jauh lebih kecil dari hasil pajak yang akan diperoleh dari pemungutan itu. Dengan demikian pengenaan sanksi pidana seperti perampasan kemerdekaan akan memperbesar biaya pemungutan pajak oleh karena hutang pajak akan terhambat pelunasannya.

Dalam rangka politik perekonomian nasional, penerimaan dari sektor pajak semakin meningkat. Hingga saat ini sektor pajak telah menyumbang Penerimaan negara dalam APBN hingga 60 %. Untuk menunjang penerimaan sektor APBN itu, pemerintah mendorong dunia usaha agar lebih berperan dalam perekonomian negara, untuk tujuan itu pengenaan sanksi pidana merupakan alternatif terakhir jika sanksi jenis yang lain tidak efektif.

Pada saat sekarang pedoman legislatif seperti pola pemidanaan maupun pedoman pemidanaan belum terdapat dalam ketentuan hukum positif yang berlaku

⁸⁰ Barda Nawawi Arief. *Perbandingan Hukum Pidana*, Penerbit Rajawali Pers, Jakarta, 1990, hal 148.

⁸¹ Rochmat Soemitro, op cit hal 27.

umum, oleh sebab tidak adanya pola pemidanaan tersebut, kebijakan legislatif penetapan sanksi pidana menjadi rancu, tanpa adanya motivasi yang jelas. Hal ini terlihat dari perubahan yang terjadi dalam perumusan sanksi pidana yang berubah-ubah mengikuti perubahan undang-undang perpajakan.

Dalam rangka penegakan hukum, perubahan undang-undang yang menyangkut ketentuan pidana harus tetap menjunjung tinggi kepastian hukum. Terlalu banyak perubahan apalagi penyimpangan dalam undang-undang perpajakan dari prinsip-prinsip hukum pidana akan menyebabkan terjadinya ketidakpastian hukum, sehingga kepastian hukum akan sulit terwujud.

Perubahan undang-undang perpajakan hendaknya tetap mengacu kepada tax reform dan juga senantiasa ditujukan guna melindungi kepentingan Wajib Pajak. Oleh karena itu terhadap pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak, upaya apapun yang dapat ditempuh hendaknya harus tetap mengacu kepada kepentingan tax reform dan kepentingan masyarakat luas. Kebijakan hukum pidana dalam undang-undang perpajakan hendaknya di samping memperhitungkan prinsip biaya dan hasil juga harus memperhatikan keadilan bagi masyarakat seluruhnya. Diharapkan dengan cara demikian tujuan kebijakan hukum pidana yakni untuk mewujudkan kesejahteraan bagi masyarakat akan tercapai. Di bidang perpajakan, fungsi ketentuan pidana berguna sebagai "pengawal" agar tujuan dilakukan tax reform itu akan mencapai sasarannya, yakni menumbuhkan kesadaran warganegara untuk melaksanakan kegotong royongan nasional dalam pembiayaan pembangunan, sehingga hasil-hasil pembangunan dapat dinikmati oleh segenap lapisan masyarakat serta terwujudnya keadilan.

BAB IV

PENUTUP

A. Kesimpulan

Dari temuan dan analisis terhadap permasalahan yang dikemukakan dalam Bab I dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Kebijakan hukum pidana dalam undang-undang perpajakan terutama setelah dilakukannya tax reform, adanya sanksi pidana dapat memperkuat fungsi sanksi pidana sebagai ultimum remedium. Penjatuhan sanksi yang bersifat administratif maupun keperdataan merupakan upaya yang harus diterapkan terlebih dahulu untuk memaksa Wajib Pajak agar mematuhi ketentuan undang-undang. Tujuan ditetapkannya-tax reform yakni guna meningkatkan penerimaan negara dan memperluas partisipasi masyarakat dalam pembiayaan pembangunan. Untuk mencapai tujuan itu, kepada aparatur pajak diberikan kewenangan guna mengambil langkah-langkah yang diperlukan guna merealisasikan tujuan itu, seperti menjatuhkan sanksi denda, penyitaan dan lelang. Sebelum sanksi itu dijatuhkan, maka tindakan pelayanan terhadap wajib pajak harus menjadi prioritas utama daripada penjatuhan sanksi pidana. Sanksi hanya dibutuhkan jika upaya administratif tersebut tidak mampu untuk memaksa Wajib Pajak patuh. Penjatuhan sanksi yang tidak bersifat pidana selama ini lebih efektif diterapkan terhadap wajib pajak daripada pengenaan sanksi pidana.
2. Agar kebijakan hukum pidana dalam undang-undang perpajakan menjadi efektif dan operasional, maka dalam pembaharuan undang-undang perpajakan

(tax reform) harus menggunakan istilah-istilah hukum yang sudah baku. Dalam pemberian definisi-definisi, perluasan pengertian Wajib Pajak yang meliputi pemotong/pemungut pajak menyebabkan ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan tidak dapat bekerja secara efektif dan operasional. Di samping itu juga harus dihindarkan perumusan sanksi pidana dengan perumusan tunggal yang bersifat "imperatif", karena tidak memberi keleluasaan kepada hakim untuk menjatuhkan sanksi yang cocok terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan dan juga tujuan dilakukannya tax reform. Apabila tujuan tax reform untuk memperluas peran serta masyarakat dalam pembangunan, kepada hakim diberi keleluasaan untuk memilih pidana yang sesuai dengan tujuan tax reform itu sendiri. Penjatuhan sanksi denda, jauh lebih efektif daripada perampasan kemerdekaan, oleh karena itu perumusan ketentuan pidana dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUTAP terutama Pasal 39 menggunakan sistem alternatif. Pada pihak lain, dengan adanya perumusan sanksi pidana yang "imperatif" maka dibutuhkan pedoman pemidanaan bagi hakim agar tidak terlalu kaku menjatuhkan sanksi. Dalam hal ini penerapan sanksi yang lebih ringan harus didahulukan, apabila upaya tersebut belum mencapai hasil yang memuaskan, penjatuhan pidana terberat baru dilakukan oleh hakim dengan tetap memperhatikan tujuan pemidanaan dan tujuan ditetapkannya tax reform tersebut.

B. Saran-saran

1. Kebijakan hukum pidana yang diimplementasikan dalam undang-undang perpajakan hendaklah dilakukan secara selektif dan limitatif, dalam hal suatu perbuatan telah terdapat pengaturan dalam KUHP, seyogyanya tidak perlu dikriminalisasikan dalam undang-undang perpajakan, karena akan mengakibatkan *overlapping* dengan ketentuan yang sudah ada.
2. Perlu ketegasan dalam undang-undang tentang kapankah pelanggaran yang dilakukan oleh seseorang masih tergolong sebagai pelanggaran administratif dan kapankah telah merupakan tindak pidana, hal ini untuk mewujudkan kepastian hukum dan keadilan.
3. Perlu ketegasan bahwa penjatuhan sanksi pidana berakibat hapusnya hutang pajak. Oleh karena itu, terhadap wajib pajak yang diduga masih mampu memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak, seyogyanya penggunaan ketentuan pidana itu dihindarkan.
4. Keputusan Direktur Jenderal Pajak dalam rangka penyidikan, tidak diperlukan. Tetapi cukup mengacu kepada ketentuan KUHP sebagai induknya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Mustafa dan Achmad Ruben, 1983. **Intisari Hukum Pidana**, Penerbit Ghalia Indonesia Jakarta.
- Aini, Hamdan, 1991. **Perpajakan**, Penerbit Bumi Aksara, Jakarta.
- Allot, Antony. 1980. **The Limit of Law**, London Butterworths.
- Ancel, Marc. 1965. **Social Defence**. A Modern Approach to Criminal Problem. Routladge & Kegan Pau, London.
- Arikunto, Suharsimi. 1996. **Prosedur Penelitian**, suatu Pendekatan Praktek, Rineka Cipta, Jakarta.
- Atmosudirdjo, Prajudi, 1986, **Hukum Adminstrasi Negara**, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Arief, Barda Nawawi, 1998. **Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan dan Pengembangan Hukum Pidana**, Penerbit Citra Aditya Bakti Bandung.
- , 1996. **Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana**, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung.
- , 1995. **Kebijakan Legislatif Penanggulangan Kejahatan dengan Pidana Penjara**, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- , 2000. **Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Penanggulangan Kejahatan**, Program S2 Universitas Diponegoro, Semarang.
- , **Penelitian Hukum Normatif**, (Suatu Upaya Reorientasi Pemahaman). Makalah disajikan pada Penataran Metodologi Penelitian Hukum. Di Unsoed, Purwokerto, 11-15 September 1995.
- Black, Henry Campell et al, 1990. **Black Law Dictionary**, Sixth Edition, West Publishing Co. St Paul, Minnesota, USA.
- Blad, John R. 1987. **The Criminal Justice System As A Social Problem : An Abolisinist Perspective**, Erasmus Universiteit Rotterdam.

- Brotodihardjo, R. Santoro, 1982. **Pengantar Ilmu Hukum Pajak**. Penerbit PT Eresco Bandung-Jakarta.
- Clark, Michael. 1990. **Business Crime**. Its Nature and Control. Polity Press, First Published Cambridge.
- Clinard, Marshal B. dan Yeager, Peter. C. **Corporate Crime**, The Free Press, A Division of Macmillan Publishing Co Inc, New York.
- Cross, Rupert, 1971. **Punishment, Prison and Public**. London, Steven & Son.
- Denzin, Norman dan Lincoln, Yvonna L. **Handbook of Qualitative Research**. Sage Foundation, London.
- Faisal, Sanafiah, 1990. **Penelitian Kualitatif**. Dasar-dasar dan Aplikasi. Penerbit YA3 Malang.
- Friedman, Lawrence. M. 1975. **The Legal System**. A Social Science Perspective, Russel Sage Foundation. New York.
- Friedman, Wolfgang. 1959. **Law and Changing Society**, Penguin Book Lmt Harmonds Worrth, Middlesex, England, First Published by Steven & Son.
- G. Sartan. 1980. Perpajakan. **Pengantar Hukum Pajak Positif di Indonesia**, Penerbit Jambatan, Jakarta,
- Hadjon, Philipus. M. **Pengkajian Ilmu Hukum**. Makalah disajikan pada Penelitian Hukum Normatif. Pusat Penelitian Pengembangan Hukum, Lembaga Penelitian Universitas Airlangga Surabaya, 11 - 12 Juni 1997.
- Hamdan. M. 1997. **Politik Hukum Pidana**, Penerbit Raajawali Pers, Jakarta.
- Hamzah, Andi. 1982. **Delik-delik Tersebar di Luar KUHP**, Penerbit Pradnya Paramita, Jakarta.
- , 1995. "Hukum Pidana Merupakan Salah Satu Cermin Paling Terpercaya Mengenai Peradaban Suatu Bangsa", dalam **Bunga Rampai Pembangunan Hukum Indonesia**, I Made Widnyana, Penerbit PT Eresco, Bandung.
- Hart, HLA. 1968. **Punishment and Responsibility**, Essay In Philosophy of Law, Oxford University Press, New York and Oxford

- Hartjen, Clayton. A. 1974. **Crime and Criminalization**, Praeger Publications, New York.
- Hartono, Sunaryati, 1991. **Politik Hukum Menuju Satu Sistem Hukum Nasional**, Penerbit Alumni, Bandung.
- , 1994 **Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad 20**, Penerbit Alumni Bandung.
- Hood, Roger dan Spaark, Richard, 1972. **Key Issue in Criminology**, Weindonfield and Nicholson & Winsley Street, London.
- Hoefnagel, G. Peter. 1975. **The Other Side of Criminology**, An Inversion of the Concept of Crime, Kluwer-Deventer.
- Indra Kusuma, Subiyakto, 1988. **Mengenal Dasar-dasar Perpajakan**, Penerbit Usaha Nasional Indonesia, Surabaya.
- Judi, Rinsky. K. 1999. **Perpajakan**, Edisi Revisi, Penerbit Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Kuntjaraningrat (ed). 1977. **Metode-metode Penelitian Masyarakat**, Penerbit Gramedia, Jakarta.
- Kerap, Gorys, 1994. **Komposisi**, Penerbit Nusa Indah, Cetakan ke X, Jakarta.
- , 2000. **Diksi dan Gaya Bahasa**, Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- La Grande, James. L. 1973. **The Basic Process of Criminal Justice**, Glencoe Press, Collier Macmillan Publisher, London.
- La Patra, JW. 1978. **Analizing The Criminal Justice System**, Lexington Books, Toronto.
- Loqman, Loebby. 1993. **Delik Politik di Indonesia**, Penerbit Ind-Hill-Co, Jakarta.
- , 1995. "Peranan Hukum Tertulis Dalam Masyarakat Yang Sedang Membangun", dalam **Bunga Rampai Pembangunan Hukum Indonesia**, I Made Widnyana (ed), Penerbit PT Erseco, Bandung.
- Mardiasmo, 2000. **Perpajakan**. Penerbit Andi Yogyakarta.

- Mannheim, Hermann, **The Dillema of Penal Reform**, George Allen and Unwin Ltd. 40Museum Street, London (foto copy, tanpa tahun).
- Miller, JoAnn L. 1994. "White Collar Crime" Dalam **JHIS. Jurnal Ilmu-ilmu Sosial**, Diterbitkan Atas Kerjasama Pusat Antar Universitas, bidang ilmu-ilmu sosial, Universitas Indonesiaa (PAU - IS - UI) dengan Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Miyasto, H. "Sistem dan Pelaksanaan Perpajakan di Indonesia" dalam **Berita Pajak**, Nomor 381/Taahun XXXI/15 Oktober 1998.
- Moleong, Lexy. J. 1994. **Metodologi Penelitian Kualitatif**, Penerbit Rosda Karya, Bandung.
- Muhadjir, Noeng. 1996. **Metode Penelitian Kualitatif**, Penerbit Rake Sarasin, Yogyakarta.
- Muladi, 1997. **Hak Asasi Manusia, Politik dan Sistem Peradilan Pidana**, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- , 1995. **Kapita Selekt Sistem Peradilan Pidana**, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- , 1986. **Lembaga Pidana Bersyarat**. Penerbit Alumni Bandung.
- , 1990. **Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Datang**, Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar dalam Mata Pelajaran Hukum Pidana di Universitas Diponegoro, Semarang.
- dan Arief, Barda Nawawi, 1992. **Bunga Rampai Hukum Pidana**. Penerbit Alumni, Bandung.
- , 1994. **Teori-teori dan Kebijakan Pidana**, Penerbit Alumni, Bandung.
- Nasution, S. 1998. **Metode Penelitian Naturalistik Kualitatif**. Penerbit Tarsito, Bandung.
- dan Thomas. M. 1999. **Buku Penuntun Membuat Tesis, Skripsi, Disertasi, Makalah**, Penerbit Bumi Aksara, Jakarta.

- Mannheim, Hermann, **The Dillema of Penal Reform**, George Allen and Unwin Ltd. 40Museum Street, London (foto copy, tanpa tahun).
- Miller, JoAnn L. 1994. "White Collar Crime" Dalam **JIIS. Jurnal Ilmu-ilmu Sosial**, Diterbitkan Atas Kerjasama Pusat Antar Universitas, bidang ilmu-ilmu sosial, Universitas Indonesia (PAU - IS - UI) dengan Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Miyasto, H. "Sistem dan Pelaksanaan Perpajakan di Indonesia" dalam **Berita Pajak**, Nomor 381/Taahun XXXI/15 Oktober 1998.
- Moleong, Lexy. J. 1994. **Metodologi Penelitian Kualitatif**, Penerbit Rosda Karya, Bandung.
- Muhadjir, Noeng. 1996. **Metode Penelitian Kualitatif**, Penerbit Rake Sarasin, Yogyakarta.
- Muladi, 1997. **Hak Asasi Manusia, Politik dan Sistem Peradilan Pidana**, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- , 1995. **Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana**, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- , 1986. **Lembaga Pidana Bersyarat**. Penerbit Alumni Bandung.
- , 1990. **Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Datang**, Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar dalam Mata Pelajaran Hukum Pidana di Universitas Diponegoro, Semarang.
- dan Arief, Barda Nawawi, 1992. **Bunga Rampai Hukum Pidana**. Penerbit Alumni, Bandung.
- , 1994. **Teori-teori dan Kebijakan Pidana**, Penerbit Alumni, Bandung.
- Nasution, S. 1998. **Metode Penelitian Naturalistik Kualitatif**. Penerbit Tarsito, Bandung.
- dan Thomas. M. 1999. **Buku Penuntun Membuat Tesis, Skripsi, Disertasi, Makalah**, Penerbit Bumi Aksara, Jakarta.

- Packer, Herbert. L. 1968. **The Limits of Criminal Sanction**, Stanford University Press, Stanford, California.
- Prodjodikoro, Wiryono. 1986. **Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia**, Penerbit PT Eresco, Bandung.
- Quenney, Richard, 1970. **The Social Reality of Crime**, Little Brown and company, Boston.
- Rahardjo, Noor. Beberapa Catatan Terhadap Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994, Tentang "Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUTAP)". **Makalah** Disajikan sebagai bahan diskusi, Pusat Kajian Perpajakan, FE. Universitas Diponegoro, Semarang, 16 April 1999.
- Rochaety, Eddy. "Reformasi Pajak dan Kaitannya dengan Kepatuhan Perpajakan". Dalam **Majalah Hukum**. Sekolah Tinggi Hukum, Bandung. Tahun III, Nomor 5, Desember 1995.
- Saleh, Ruslan. 1983. **Beberapa Asas Hukum Pidana dalam Perspektif**, Penerbit Aksara, Bandung-Jakarta.
- , 1983. **Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana**, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta.
- , 1983. **Suatu Reorientasi Dalam Hukum Pidana**. Penerbit Aksara Baru, Jakarta.
- , 1984. **Segi Lain Hukum Pidana**, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Schapper, Stephen. 1974. **The Political Criminal**. The Problem of Morality and Crime, Free Press, New York.
- Seno Adji, Oemar, 1985. **Hukum Pidana Pengembangan**. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Soedarto, 1981. **Hukum dan Hukum Pidana**, Penerbit Alumni, Bandung.
- , 1983. **Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat**. Penerbit Sinar Baru, Bandung.
- , 1976. **Suatu Dilemma Dalam Hukum Pidana**. Penerbit Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang.

- , 1981. **Kapita Selekta Hukum Pidana**, Penerbit alumni Bandung.
- Soekanto, Soeryono. 1986. **Pengantar Penelitian Hukum**, Penerbit UI Pers, Jakarta.
- , ed. 1988. **Identifikasi Hukum Positif Tidak Tertulis Melalui Penelitian Hukum Normatif dan Empiris**, Penerbit Ind-Hill-Co, Jakarta.
- , 1985. **Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi**. Penerbit Remaja Karya Bandung.
- dan Sri mamudji. 1985. **Penelitian Hukum Normatif**. Penerbit Rajawali Pers, Jakarta.
- Kusumah, Mulyana. W. 1986. **Kriminologi Suatu Pengantar**. Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Soemitro, Rochmat. 1989. **Asas dan Dasar Perpajakan 1**. Penerbit Eresco, Bandung.
- , 1987. **Asas dan Dasar Perpajakan 3**. Penerbit Erseco, Bandung.
- , 1988. **Pajak ditinjau dari Segi Hukum**, Penerbit Eresco, Bandung.
- , 1992. **Pengantar Singkat Hukum Pajak**. Penerbit Eresco, Bandung.
- Soemitro, Ronny Hanitijo, "Grounded Research" dalam Penelitian Ilmu-ilmu Sosial, dalam Majalah **Masalah-masalah Hukum** Nomor 9 Tahun 1993 hal 28 - 37.
- , "Penelitian Hukum Normatif" dalam **Masalah-masalah Hukum**, Nomor 5 Tahun 1988
- , 1990. **Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri**, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta.
- , 1984. **Masalah-masalah Sosiologi Hukum**. Penerbit Sinar Baru, Bandung.
- Soemantoro. 1990. **Aspek-aspek Pidana di Bidang Ekonomi**. Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta.

- Soeparman, 1992. **Tindak Pidana di Bidang Perpajakan**. Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung.
- , 1995. **Perpajakan**. Penerbit Citra Aditya Bakti Bandung.
- Soesilo, R. 1993. **Kitab Undang-undang Hukum Pidana , (KUHP) Serta Komentarnya Lengkap Pasal demi Pasal**, Penerbit Politeia, Bogor.
- Spinellis, Dionysois. **Crime of Politician in Office ("Top Hat Crime")** General Report for the Round Table Discussion at the XV International Congress of Penal Law (Toesday, September, 6, 1994).
- Tedjosaputro, Liliana, 1992. **Etika Profesi Notaris, Dalam Penegakan Hukum Pidana**. Penerbit Billgraf Publishing, Yogyakarta.
- Waluyo, Bambang. 1995. **Tindak Pidana Perpajakan**. Penerbit Pradnya Paramita, Jakarta.
- Wisnubroto, Al. 1999. **Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Penyalahgunaan Komputer**, Penerbitan Universitas Atmajaya, Yogyakarta.
- Zain, Muhammad dan Hidayat, Dodo. 2000. **Himpunan Undang-undang Perpajakan**, Penerbit Citra Aditya, Bandung.